



AALBORG UNIVERSITET

Directive on Administrative Cooperation 6

En analyse af DAC6 direktivet og dets implementering i dansk ret samt implementering forskellighedernes betydning for danske mellemmand



Christine Hyldgaard Jensen
Studienr. 20146156
Cand.merc.jur
Aalborg Universitet

Indholdsfortegnelse

| | |
|--|----|
| Indledning | 6 |
| Problemformulering | 8 |
| Afgrænsning | 8 |
| Metode | 8 |
| Retskilder | 9 |
| Aggressiv skatteplanlægning og misbrug | 14 |
| Bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning i Danmark | 16 |
| Direktivets implementering og virke | 18 |
| Implementering af EU direktiver | 18 |
| Direktivets implementering i dansk ret | 19 |
| Directive on Administrative Cooperation - DAC6 | 21 |
| DAC 6 - Baggrunden for direktivet | 22 |
| Direktivets ændringer gennem tiden | 23 |
| Direktivet og dets opbygning | 24 |
| Direktivets opbygning | 24 |
| Mellemmænd efter OECD..... | 25 |
| Mellemmænd efter DAC6..... | 26 |
| Mellemmænds indberetningspligt..... | 31 |
| Indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger | 33 |
| Ordninger | 34 |
| Grænseoverskridende ordninger | 35 |
| Kendetegn ved grænseoverskridende ordninger | 36 |
| Primære formål..... | 37 |
| De generelle og særlige kendetegn..... | 39 |
| Sanktioner | 45 |
| Et direktiv - mange implementeringer | 49 |
| Implementeringernes betydning for danske mellemmænd | 55 |
| Konklusion | 58 |
| Litteraturliste | 61 |

Abstract

Through the years the world has become more international and globalised. This has not only impacted the cultural exchanges but has also had a significance meaning for the EU member states national taxation options. Within the EU member states there is not harmonized and equal taxation, which can lead to tax planning. Tax planning where the taxation is placed in another states there has a lower taxation than what it would be where the taxpayer is tax resident. Aggressive tax planning is where the taxpayer is reducing their tax liability through arrangements that may be legal but with exploiting of the existing loopholes there does exist the tax system the and therefore the arrangements are contradicting the intent of the law. With the globalisation, taxpayers contact with multiple jurisdiction it can be evermore difficult for the EU member states to tax and keep the tax in the country. Therefor the EU and the EU member states have great focus on this problem and in fight against aggressive tax evasion the EU has adopted a new directive. The directive is a Directive on Administrative Cooperation and is also known as DAC6.

The DAC6 directive imposes mandatory disclosure for cross border arrangements. The cross border arrangements shall affect at least one EU member state and the arrangement shall fall under one of the hallmarks listed in DAC6. According the directive lies the reporting obligation on the intermediaries for cross border transaction who fall under one of the hallmarks.

The purpose of this master is to through the analysis of the DAC6 directive explain the directive and its structure. The master will include an analysis of what the directive contains as well as how the directive is build. Therefore the analysis will comprise a closer look at cross border arrangements, the DAC6 listed hallmarks and the intermediaries. Furthermore will the master focus on the implementation of the DAC6 directive into Danish laws. The master will examine how and where the directive is implemented into Danish law. Lastly will the master examine if there occurs implementation and interpretation differences of the dac6 directive within the EU member states. Based on the examination of the potentially implementation differences occurring among the EU member states the master

will consider if these differences are present and how these differences will have impact on the Danish intermediaries.

Forkortelser

| | |
|----------|---|
| SIK | Skatteindberetningsloven |
| LL | Ligningsloven |
| KSL | Kildeskatteloven |
| SEL | Selskabsskatteloven |
| DAC6 | Directive on Administrative Cooperation 6 |
| MDR | Mandatory Disclosure Rules |
| CRS | Common Reporting Standard |
| BEPS | Base Erosion and Profit shifting project |
| OECD | Organisation for Economic Cooperation and Development |
| GAAR | General Anti Avoidance Rules |
| BEK | Bekendtgørelse |
| TEUF | Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde |
| LuxLeaks | Luxembourg Leaks |

Indledning

"International dimension har fået stigende betydning i takt med, at barrierer for international samhandel er nedbrudt, og globaliseringen har taget fart"¹.

En globaliseret verden bidrager med mange positive udviklinger for verden. Den øgede globalisering der er sket i løbet af de sidste mange år har ikke udelukkende haft positiv indvirkning på afstanden mellem mennesker og kulturudveksling. Denne øgede globaliseret verden, har, blandt andet, også medvirket til en øget globaliseringen og internaliseringen af produktion, handel og finansiering². Danske virksomheder der arbejder på tværs af EU medlemslande og dermed flere jurisdiktioner, hvor der kan være forskellige skattesatser, kan have interesse i skatteplanlægning, hvorfor *"[...] at grænseoverskridende skatteunddragelse og brugen af skattelykonstruktioner er en betydelig udfordring for det internationale samfund. Globaliseringen og den elektroniske samhandel på tværs af landegrænserne giver anledning til nye skattelykonstruktioner, og skattespekulanterne er kreative i deres forsøg på at undgå at betale skat i Danmark"*³.

Disse skatteplanlægninger og skattespekulationer viser sig derved, at kunne have negative konsekvenser for EU og medlemslandene, da flere lande kan opleve det stadig svært, at beskytte dets nationale skattegrundlag mod at blive udnyttet af aggressiv skatteplanlægning⁴. Dette har den naturlige konsekvens, at der blandt medlemslande i EU, og i disses landes skattemyndigheder, er et stort fokus på international skattespekulation, da visse virksomheder, blandt andet, for at mindske deres skat vælger, at skatteplanlægge således, så den primære skat ligges i lavskattelande med en lav selskabsskat. De lande, som modsat lavskattelandene, højskattelandene, har en højere selskabsskat, vil potentielt miste store skatteindtægter ved at skattebetalingen vil falde i andet land.

Det har derfor stor interesse for landene, at bekæmpe skatteplanlægning, da regeringerne mister indtægter grundet de grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger⁵, som

¹ Jakob Bundgaard m.fl., Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, s. 239

² Dr. Jur. Jan Pedersen, Skatteflugt og skattely – et essay, s. 141

³ Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomst skat, s. 154

⁴ Europa Kommissionen, På vej mod en mere effektiv og demokratisk beslutningstagning inden for EU's skattepolitik, s. 6

⁵ Europæisk Semester Temablad: Begrænsning af aggressiv skatteplanlægning, s. 2

unægtelig vil have en påvirkning på det offentlige finanser, og dermed på landenes velfærd, sundhed og uddannelse.

I EU er der derfor stort fokus på dette, hvorfor man har igangsat forskellige tiltag for at modarbejde skattespekulation eller aggressiv skatteplanlægning. Det stod stadig mere klart for Europa kommissionen, at den eneste måde at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning, og en erodering af national staternes egne skattegrundlag ville være ved et større samarbejde medlemslandene imellem⁶. EU har herved senest ved den femte vedtaget udvidelse af direktivet, Directive on Administrative Cooperation, kaldet DAC6, har indarbejdet indrapporteringer af mellemmænd om grænseoverskridende ordningen til staternes skattemyndigheder til automatisk udveksling EU medlemslandene imellem.

Samarbejdet der vil være mellem medlemslandenes skattemyndigheder, og vil bestå ved udveksling af viden om grænseoverskridende ordninger, som mellemmændene har indrapporteret, hvor disse oplysninger dermed vil bidrage til bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning. Mellemmændenes indrapporteringer er derved en vigtig faktor for, at være med til at lukke de potentielle skattemæssige smuthuller der eksisterer i medlemslandenes nuværende lovgivning, ved at samarbejdet og udvekslingen af informationer om grænseoverskridende ordninger giver landene mulighed for at reagerer hurtigere, da viden om smuthullerne eksistens er essentielt for at kunne lukke dem ved lovgivning.

EU har således med vedtagelsen om udvidelsen af direktivet, DAC6, taget endnu et skridt til bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning og erodering af national skattegrundlag, hvor midlet mod dette ligger i mellemmændenes indrapporteringer om grænseoverskridende ordninger, hvorfor det findes interessant at undersøge, hvorledes danske mellemmænd påvirkes af dette direktiv og hvordan direktivet implementeres i dansk ret.

⁶ Europa Kommissionen, På vej mod en mere effektiv og demokratisk beslutningstagning inden for EU's skattepolitik, s. 6

Problemformulering

Grundet ovenstående, findes det interessant og relevant, at undersøge implementeringen af DAC6 direktivet. Specialet vil herved, lave en analyse af direktivet og dets implementering i dansk ret samt om hvorledes mulige implementerings forskelligheder blandt EU medlemslandene vil have betydning for danske mellemmand.

Problemformuleringen, som specialet efter ovenstående, arbejder efter at undersøge og besvare er derfor:

En analyse af DAC6 direktivet, og direktivets implementering i dansk ret samt implementering forskellighedernes betydning for danske mellemmand

Afgrænsning

Specialet vil udelukkende forsøge, at afklare hvordan DAC6 direktivet, og dets opbygning er samt hvor direktivet er implementeret i dansk ret. Herudover vil specialet også undersøge hvorledes de potentielle forskellige implementeringer i andre EU medlemslande kan have betydning for danske mellemmand.

Metode

I følgende speciale vil retsdogmatisk metode blive anvendt for at analysere, beskrive og fortolke gældende ret på området⁷.

Der vil med specialets fokus på mulige forskelligheder i implementeringen af DAC6 direktivet blive set til udlandet, hvorfor komparativ ret således også vil blive anvendt, idet, at dansk implementering og ret sammenstilles med udenlandsk ret⁸.

Det er således vigtigt, at den gældende ret, som specialet fokuserer på, beskrives, fortolkes og analyseres således, at retstilstanden klarlægges for undersøgelsen og beskrivelsen af

⁷ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, s. 86

⁸ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, s. 104

problemformuleringen. Til klarlæggelsen og belysningen af gældende ret, ved retsdogmatisk metode, anvendes retskilder og andre kilder. Ydermere vil der i specialet også blive anvendt henstillinger fra EU. Disse henstillinger tildeler ikke modtageren rettigheder eller pligter, men skal anses som juridisk vejledning til fortolkning af pågældende EU ret⁹. Henstillingerne fra EU om pågældende ret er derved af samme karakter som de juridiske vejledninger udsendt af SKAT, som ligeledes anvendes i dette speciale.

Formålet med specialet er, at analysere og fortolke DAC6 direktivet og dets implementering i dansk ret, samt hvilken betydning og påvirkning implementerings forskellighederne, der kan være de forskellige EU medlemslande imellem, kan have for danske mellemmand. Den primære retskilde der vil blive anvendt er DAC6 direktivet, da det er dette direktiv som specialet omhandler. Herefter anvendes skatteindberetningsloven og bekendtgørelser som retskilde, samt relevante forarbejder. Loves forarbejder anses dog ikke som selvstændige retskilder, hvorfor de kan anvendes til fortolkningen af given lov og ret, men kan ikke anvendes selvstændigt på samme retskilde niveau som love. Herudover anvendes ligeledes juridisk litteratur, juridiske vejledninger samt OECD's modelregler behandles.

Det er dermed, med ovenstående metode og anvendte retskilder, og andre kilder, at specialets problemformulering undersøges og besvares.

Retskilder

Retskilder defineres, som værende det, der bidrager til forståelse af retstilstande, og dermed bidrage til det som afgørelser baseres ud fra. Det er således i retskilderne, der søges information og klarlæggelse af regler og retstilstand. Traditionelt omfatter retskildebegrebet fire retskildegrupper. Lovens, retspraksis, sædvane og forholdets natur. Retskilder kan således bestå af både skrevne og uskrevne regler. I retskildehierarkiet vil grundloven vægtes den største værdi, og forholdets natur vil i retskildehierarkiet vægtes lavest. Udover nationale retskilder kan retskilder også være at international karakter.

⁹ <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/da/sheet/6/eu-retten-kilder-og-rækkevidde>

Specialet vil have national og international retskilder som primære kilder. Herudover vil fagbøger og akademiske artikler blive inddraget for redegørelse af regler på skatteretsområdet samt for reglerne i DAC6. Endvidere anvendes disse kilder også i analysen, for at kunne analysere direktivet og vurdere direktivets implementering samt hvorledes implementerings forskelligheder påvirker danske mellemænd.

Nationale retskilder

De nationale retskilder omfatter lovgivning og forarbejder. Under definitionen af lov hører alle vedtagende retsforskrifter i Folketinget, som er i overensstemmelse med Grundloven¹⁰. Denne definition betyder således, at loves gyldighed ikke er defineret ud fra dens indhold, men derimod er dens gyldighed vurderet ud fra om den ikke strider imod grundloven, og er vedtaget korrekt. Dette udspringer fra det eksisterende lovhierarki, hvor udstedte regler på et lavere niveau ikke må stride med regler på et højere niveau. Dette kaldes legalitetsprincippet. De vedtagne love kan variere, ved at være deltaljeret og specifik i lovens love og rammer eller ved en rammelovgivning, hvor der ved lovgivningen er givet de overordnede regler og rammer, hvorefter ministeren efterfølgende overlades at udfylde de mere specifikke regler. Det er således ved rammelovgivninger ministeren ansvar at udstede bekendtgørelser med deltaljerede regler angående lovgivne område.

Som beskrevet ovenfor, findes der, udover love og forarbejder, bindende administrative retsforskrifter, som betegnes bekendtgørelser¹¹. Bekendtgørelser er en retskilde, der er lavere rangeret end lovgivning, hvorfor bekendtgørelser skal have hjemmel i en højere rangeret retskilde før en minister kan udstede bekendtgørelsen. I specialet vil forskellige love blive anvendt, men den primære retskilde vil være SIK § 46.

Juridisk litteratur

Da den juridiske litteratur, fagbøger, artikler og afhandlinger mm., hvorpå en gældende ret gennemgås, kan anvendes som retskilde. Dog kan den juridiske litteratur ikke anvendes få

¹⁰ Peter Blume, Juridisk metodelære, s. 85

¹¹ Peter Blume, Juridisk metodelære, s. 120

samme retskildemæssige betydning som lovgivning, da den juridiske litteratur vil indeholde forfatterens egne tanker om den specifikke lov og emne, hvorfor lovgivning altid vil være højere rangeret i retskildehierarkiet. Den juridisk litteratur kan dermed anvendes som fortolkningsbidrag til love og juridiske problemstillinger.

Der vil i specialet blive anvendt forskellig juridisk litteratur af forskellige forfattere for bedre at kunne danne et juridisk grundlag for specialets.

Juridisk vejledning

De juridiske vejledninger udsendes fra skatteministeriet, og indeholder skatteforvaltningens opfattelse af gældende ret og praksis. De juridiske vejledninger har samme status som cirkulærer, og er derved ikke noget som borger direkte kan støtte ret på, og er derved henvendt til myndigheder og dens medarbejdere¹². De juridiske vejledninger er som beskrevet skatteministeriet opfattelse af gældende ret på skattelovgivningen, og er derved ikke en retskilde i traditionel forstand, men de juridiske vejledninger kan anvendes og bidrage til fortolkningen af given ret på skatteområdet.

Internationale retskilder

De seneste års internationalisering har betydning for det danske retssystem, hvorfor retskilder uden for Danmark har stor betydning¹³. Her er de vigtigste internationale retskilder, de som kommer fra EU, da dansk ret er forpligtet til tolke dansk ret i overensstemmelse med EU-retlige regler, dog kan der opstå tilfælde, hvor der vil være en uoverensstemmelse mellem de danske og EU-retlige regler, og her vil de danske regler have forrang¹⁴.

¹² <https://skat.dk/skat.aspx?oid=80437&chk=217272>

¹³ Peter Blume, Juridisk metodelære, s. 197

¹⁴ Peter Blume, Juridisk metodelære, s. 197

EU-retten

EU bygger på et traktatretlig grundlag indgået af EU medlemslandene, og Danmark er forpligtet til at overholde disse traktater. Ved indtrædelsen af EU traktaterne afgiver Danmark sin suverænitet, og dette sker gennem Grundlovens § 20¹⁵. Ved suverænitetsafgivelsen har Danmark således afgivet den lovgivningskompetence, som landet normalt selv besidder, og tildelt EU lovgivningskompetence. I kraft af, at EU-retten skabes i EU institutionerne, der skaber ret og regler for medlemslandene, er EU-retten hverken national eller folkeretligt¹⁶. EU-retten har både direkte og indirekte indvirkning for borgerne, og Danmark er forpligtet til at overholde traktater samt direktiver og forordninger. EU-retten er gældende ret i Danmark, og har derved stor indflydelse i Danmark og det danske retssystem.

Traktater og direktiver har direkte indvirkning i medlemsstaterne, hvor forordninger ikke må implementeres og derved skal anvendes i sin EU-retlige form¹⁷.

Direktiver

Direktiver er sammen med forordninger to af EU rettens almindelige retsakter. Direktiver er, som følge af artikel 29 i EF/EU-traktaten anderledes end forordninger ved, at direktiver skal implementeres i dansk ret, og umiddelbart ikke har retsvirkning der skaber rettigheder og pligter for borgerne i EU medlemslandene¹⁸. Direktiver er således retsakter, hvor der fastsættes mål, som EU medlemslandene skal opnå. Det er dog op til de enkelte lande, at vælge hvor og hvordan direktiverne skal implementeres og målet opnået. Dog kan et direkte opnå direkte virkning, trods ikke være implementeret nationalt ved, at indholdet i direktivet er klar og tydelig, som var det anført i lov¹⁹.

¹⁵ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, s. 258

¹⁶ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, s. 258

¹⁷ Peter Blume, Juridisk metodelære, s. 214

¹⁸ Peter Blume, Juridisk metodelære, s. 208

¹⁹ Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, s. 262

BEPS's handlingsplan af OECD

BEPS er en handlingsplan udarbejdet af OECD angående skatteundgåelse og aggressiv skatteplanlægning. BEPS er OECD's anbefalinger til en større harmonisering og handling på området angående international skatteundgåelse²⁰. BEPS er anbefalinger, hvorfor de ikke vil have samme retskildeværdi som lovgivning, dog er EU's initiativer til skatteundgåelse, af direkte relation til disse anbefalinger, hvorfor anbefalingerne er relevante til forståelse af EU initiativerne.

OECD modelregler

OECD's Model Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structure. Disse modelregler, der er udarbejdet efter anbefalinger i BEPS handlingsplan 12, indeholder OECD's forslag til et tilsvarende regelsæt angående udveksling af oplysninger via Common Reporting Standard²¹. OECD's modelregler har ikke tilsvarende retskildeværdi som lovgivning, dog har disse modelregler stor relation til DAC6 direktivet, hvorfor de vil bære relevante i forståelsen af EU initiativerne og DAC6.

²⁰ Europaudvalget, Skatteudvalget 19/7/2016, s. 2

²¹ Juridisk vejledning A.B.1.2.9.4.9.

Aggressiv skatteplanlægning og misbrug

Skattetænkning og skatteplanlægning er i sig selv ikke ulovlig, hvis denne planlægning for at reducere sin skat sker indenfor de rammer som er fastsat i lovgivningen. Ved skatteplanlægningen opnås der herved en skattefordel på lovlignis²².

Skatteudnyttelse kan i praksis ses i mange former. Som beskrevet ovenfor er skattetænkning det paraplybegreb, som omfatter den skatteplanlægning, der indenfor lovgivningens fastsatte rammer, arbejder for at reducere skatten. Modsat den lovlige skattetænkning er der skatteunddragelse og skattesvig. Skatteunddragelse er ligeledes ovenstående, skattetænkning, hvor der ønskes en reducere i skatten. Modsat skattetænkning, hvor der anvendes lovlige midler, anvendes der ved skatteunddragelse midler der ikke stemmer overens med gældende ret²³. Skattesvig er en fiskal bedragelse overfor den offentlig myndighed, og hvor skatteunddragelsens forsættelige adfærd er af så grov karakter, at der udløses straffeansvar.

I forlængelse af skatteunddragelse ses aggressiv skatteplanlægning, som ikke juridisk er defineret, men skal forstås således, at det består i, at udnytte skattemæssige smuthuller med juridiske teknikaliteter igennem skatteordninger for således, at nedsætte skatten, hvilket der er modstridende med lovgivningens hensigt²⁴.

Problematikken angående 'aggressiv skatteplanlægning' er, at det ofte er en debat hvor morale, politik og jura blandes sammen. Den aggressive skatteplanlægning er ikke nødvendigvis i selv ulovlig, men anskues som værende amoralsk forkert, da denne juridiske skatte udnyttelse er med til at mindske skatteindtægterne i de pågældende land, hvilket går udover landenes offentlige velfærd samt er med til at skabe en konkurrenceforvridning for virksomheder og staterne imellem²⁵. Den mulige konkurrenceforvridningen kommer til udtryk ved, at skatteudnyttelsen, eller den aggressive skatteplanlægning, som for eksempel nogen større virksomheder benytter sig af, ikke er tilgængelig for mindre virksomheder. Tilgangen til de potentielle grænseoverskridende skatteudnyttelser, er altså med til at skabe en konkurrenceforvridning.

²² Peter Koerver Schmidt m.fl., International skatteret i et dansk perspektiv, s. 32

²³ Peter Koerver Schmidt m.fl., International skatteret i et dansk perspektiv, s. 32

²⁴ Europæisk Semester Temablad: Begrænsning af aggressiv skatteplanlægning, s. 1

²⁵ <https://www.altinget.dk/eu/artikel/s-vestager-skal-bekaempe-aggressiv-skatteplanlaegning>, besøgt 21/10/2020

Det blev allerede i 1977 af internationale organisationer erkendt, at for at effektivt at kunne modarbejde skatteflugt var et internationalt samarbejde nødvendigt, hvorfor EU vedtog direktivet om gensidig bistand med henblik på bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse af international karakter d. 19 december 1977²⁶. EU har derved haft fokus på dette længe og man er i EU derfor af den opfattelse, at skatteunddragelse er i strid med forestillingen om lighed og retfærdighed i beskatningen, samt, som skrevet tidligere, en forvridding af international konkurrence og kapital bevægelse²⁷, hvorfor EU samt OECD har stort fokus på dette.

OECD har med BEPS og dets anbefalinger, som blev færdig i 2015, fokuseret på denne problemstilling²⁸. Disse anbefalinger har til formål, at medvirke til modarbejdelsen af skatteundgåelse og aggressiv skatteplanlægning.

EU's direktiv omhandlende automatisk udveksling af informationer angående beskatning i relation til grænseoverskridende ordninger, DAC, udspringer således af BEPS action plan og primært fra BEPS action plan anbefaling 12. BEPS action 12 omhandler mandatory disclosure rules. MDR's hovedformål, er at udveksle oplysninger angående aggressive eller potentielle aggressive skatteplanlægnings ordninger for at kunne identificere mellemmand og brugerne af disse ordninger. Den tidlige udveksling af informationer, skal være med til at forstærke skattemyndighedernes handlemuligheder i de respektive lande, og kunne medvirke til, at skabe lovændringer der lukker de juridiske smuthuller, som bliver belyst ved disse oplysninger om skatteplanlægnings ordninger²⁹.

Idet DAC6 udspringer af BEPS og dets anbefaling nr. 12 angående MDR, vil dette dermed bevirke at MDR og DAC6 vil have visse ligheder³⁰.

Aggressiv skatteplanlægning bliver således ofte fremlagt som værende et moralsk dilemma, hvilket kan lede til, at en sammenblanding af de juridiske begreber og derved en mudret juridisk forholdstagen til det reelle skatteretlige problem, som aggressiv skatteplanlægning er internationalt. Skatteplanlægning hvor virksomheder skatteplanlægger for at undgå

²⁶ Aage Michelsen m.fl., International Skatteret, s. 420

²⁷ Aage Michelsen m.fl., International Skatteret, s. 419

²⁸ BEPS action 12: 2015 final report, s. 3

²⁹ OECD Mandatory Disclosure Rules, s. 18

³⁰ Juridisk vejledning A.B.1.2.9

dobbeltbeskatning, indenfor lovgivningens rammer, er således lovlig skattetænkning. Den aggressive skatteplanlægning er som beskrevet tidligere ikke defineret, men skal forstå, hvor der ved juridiske teknikaliteter udnyttes lovgivningsmæssige smuthuller, og derved er den skattemæssige opnået fordel opnået uretmæssigt og i strid med lovgivningen. Herudfra må det således forstås, at aggressiv skatteplanlægning ligger tæt op ad definitionen på skatteundgåelse.

Bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning i Danmark

For internationale og multinationale virksomheder er der stor værdi i at skatteplanlægge grundet de store forskelle der kan være på beskatningen i de forskellige lande, og derved reducere skatten samt for at undgå mulig dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatning er hvor skattesubjektet beskattes af den samme indtægt to gange i forskellige jurisdiktioner.

Ligeledes er der på den politiske arena stor værdi i at lovgive for at vanskeliggøre skatteunddragelse, da de forskellige lande mister store skattemæssig indtægter, som i sidste ende ville kunne have en indvirkning på f.eks. landes offentlige velfærd.

En måde hvorpå man internationalt ville kunne modarbejde skatteplanlægningen og skatteflugt, ville blandt andet være ved at indføre en total harmonisering af skatten³¹ og indføre skatteneutralitet. Dette vil dog højst sandsynligt ikke ske, da dette vil betyde, at visse lande vil opleve en nedgang og forringelse af den offentlige velfærd, da skatteindtægten derved vil blive reduceret³², samt at visse lande muligvis vil have sværere ved at tiltrække virksomheder.

Skatteflugts problemet er således ikke kun et omfattende problem for Danmark, men også på globalt plan. Eksistens af skattely og skattespekulation er der blandt verdens ledere enighed om, at det udhuler skatteprovenuet, forrykker konkurrencevilkårene og derved i sidste ende er en trussel mod velfærdssamfundet og udviklingen af den tredje verden³³. Aggressiv skatteplanlægning er derved et internationalt problem og ikke blot et problem på national skatteretligt problem, hvorfor skattespekulation, skattekonkurrence, og dertilhørende mulige

³¹ Dr. Jur. Jan Pedersen, Skatteflugt og skattely – et essay, s. 148

³² Peter Koerver Schmidt m.fl., International skatteret i et dansk perspektiv, s. 266

³³ Dr. Jur. Jan Pedersen, Skatteflugt og skattely – et essay, s. 144

aggressive skatteplanlægning, har stort fokus internationalt i EU, samt såvel i Danmark, hvorfor der som tiltag mod den internationale skatteplanlægning er fremsat generelle og specifikke værnsregler.

Siden 1987 har Danmark, med skatteflugtspakken, haft fokus på skatteplanlægning og skatteflugt fra virksomheder, hvorfor der er vedtaget værnsregler for at modvirke dette³⁴. Danmark indførte ved Skattelypakken i 2015 Ligningsloven § 3, som er en generel omgåelsesklausul for at hindre misbrug af selskabsbeskatningen.

Ved ændringen af moder- datterdirektivet i 2015, blev det vedtaget, at medlemslandene skulle implementere en GAAR (generel omgåelsesklausul) i national ret. Denne værnsregel skulle medvirke til bekæmpelse af misbrug i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner omfattet af moder-/datterdirektivet, hvorfor Danmark indførte denne i § 3 i Ligningsloven³⁵. LL § 3 blev, som del af skattelypakken, indført i dansk ret for at modvirke misbrug af moder-/datterdirektivet samt omfattede også rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet. Omgåelsesklausulen i LL § 3 har således til formål at hindre, at skattepligtige gennem et arrangement, opnår en skattefordel som strider med indholdet og formålet af de pågældende direktiver. I LL § 3, stk. 3 ses det, at omgåelsesklausulen også omfatter dobbeltbeskatningsoverenskomster.

LL § 3 indeholder visse kumulative betingelser før den finder anvendelse. Der skal være tale om et, ” *arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.*”, jf. LL § 3. Udover at der skal være tale om et arrangement, er det en vigtig betingelse, at der enten er eller hovedformålet med arrangementet har været at opnå et skattefordel og at denne skattefordel opnåelse har karakter af misbrug eller omgåelse.

Der blev således ved indførelsen af LL § 3 i dansk ret, indført en omgåelsesklausul der opsamlede forskellige former for misbrug, for at styrke indsatsen mod grænseoverskridende

³⁴ Aage Michelsen m.fl., International skatteret, s. 644

³⁵ Aage Michelsen m.fl., Lærebog indkomstskat, s. 1162

ordninger. Formålet ved indførelsen af LL § 3, og den generelle omgåelsesklausul var således, at bekæmpe misbrug af selskabsbeskatning i både nationale og grænseoverskridende transaktioner, når disse var omfattet af moder-/datterdirektivet, rente-/royaltydirektivet, fusionsskattedirektivet samt dobbeltbeskatningsoverenskomster³⁶. LL § 3 skulle dermed være med til at sikre retfærdig beskatning af selskaber i Danmark.

Direktivets implementering og virke

Implementering af EU direktiver

Direktiver er alene bindende for medlemsstaterne. Det overlades til de nationale myndigheder at bestemme form og midler til implementeringen af direktivet i de respektive medlemsstater, jf. artikel 288 TEUF³⁷. Implementeringen kan ske ved inkorporering eller ved en omskrivning af direktivet. Ved en inkorporering af et direktiv forstås det således, at der ved henvisningen til direktivets regler i loven er sket inkorporering i national lov. Ved omskrivning forstås det således, at der i loven, hvor direktivet er implementeret i national ret, fastsættes regler der er ens med direktivet, men som er skrevet med en anden formulering, og derved en omskrivning af direktivet³⁸.

Direktiver anvendes når der ønskes, at skabe en større harmonisering af retsstillingen medlemsstaterne imellem, men ikke ønskes en komplet identisk retsstillingen. Direktiverne overlader det derfor ofte op til medlemsstaterne, at vurdere hvilke nationale regler, der kan hjælpe med at tilgodese direktivets mål³⁹. I tilfælde hvor det således ikke er nødvendigt, at lovgivningen er fuldstændig ensartet i alle medlemsstater, vil direktivet ofte være udformet som et minimumsdirektiv, som DAC6 er det. Ved minimumsdirektivet er det således op til medlemsstaterne, at fastsætte, hvis det findes nødvendigt, mere vidtgående eller strengere regler⁴⁰.

³⁶ Juridisk vejledning C.I.1

³⁷ Karsten Engsig Sørensen m.fl., EU Retten, s. 97

³⁸ Karsten Engsig Sørensen m.fl., EU Retten, s. 97

³⁹ Karsten Engsig Sørensen, m.fl., EU Retten, s. 98

⁴⁰ Karsten Engsig Sørensen, m.fl., EU Retten, s. 98

Dette giver medlemsstaterne mulighed for nationalt, at bestemme hvor bredt direktivet skal fortolkes og implementeres i pågældende national ret. Der er dog visse betingelser som skal være opfyldt for at et medlemslands implementering af et direktiv er sket korrekt.

Retsstillingen i den nationale ret skal være klar og utvetydig, og reglerne skal være bindende, hvorfor blot en henvisning til direktivet ikke vil være en korrekt implementering. Ydermere er det væsentligt, at medlemsstaternes sanktioner i forbindelse med direktivet er effektive og afskrækkende. Dog skal sanktioner være proportionelle, og være ligeværdige strenge med nationale sanktioner på lignende områder, jf. TEU art. 4, stk. 3⁴¹. Direktivet skal være korrekt implementeret i medlemslandene national ret for at sikre retssikkerheden for borgerne i det pågældende medlemsland⁴².

Direktivets implementering i dansk ret

EU direktiver har ikke direkte virkning i medlemslandene. Det er således op til medlemslande, at bestemme hvordan EU direktiverne skal implementeres og tilpasses den national lov, og dermed skabe retsvirkning for direktivet.

Lovforslag L 49, der indeholder den danske implementering af DAC6 direktivet, blev fremsat d. 6 november 2018 og blev senere vedtaget d. 9 juli 2019. I Danmark er reglerne fra DAC6, vedrørende indberetning om grænseoverskridende ordninger, vedtaget og implementeret i dansk ret, ved Skatteindberetningsloven § 46 a og § 46 b.

Det ses i L 49, at der ved bekendtgørelse nr. 1634 af 27. december 2019, bliver indført en bemyndigelsesbestemmelse i skatteindberetningsloven § 46 a, der indeholder den nærmere implementering af DAC6 direktivet, angående grænseoverskridende ordninger i Danmark. SIL § 46 a er således en bemyndigelse til skatteministeren om nærmere at kunne fastsætte regler om mellemændenes indberetningspligt.

Implementeringen i SIL § 46 b klarlægger, at hvis skattemyndighederne undlader at reagere på en indberetning ikke bevirker, at skattemyndighederne derved har accepteret ordningen og dens gyldighed.

⁴¹ Karsten Engsig Sørensen m.fl., EU Retten, s. 100

⁴² Karsten Engsig Sørensen, m.fl., EU Retten, s. 99

SIL § 46 indeholder en bemyndigelsesbestemmelse, hvor skatteministeren bemyndiges til at fastsætte nærmere regler, hvorfor skatteministeren ved vedtagelse af bekendtgørelse nr. 1634 af 27 december 2019 udnytter bemyndigelsen og nærmere fastsætter regler for direktivet og mellemmand.

Bekendtgørelser er administrative forskrifter udstedt af en minister i henhold til hjemmel i en lov. De kundgøres på samme måde som love, og angår alle borger og myndigheder i landet, og er derved på samme retlige trinfølge som love⁴³. DAC6 får derved retsvirkning ved bekendtgørelse nr. 1634 af 27. december 2019, der indeholder den konkrete implementeringen af reglerne der i DAC6 direktivet.

DAC6 er et minimumdirektiv, hvilket betyder, at det er medlemslandene der bestemmer hvorledes direktivet skal implementeres, og derved også om direktivet skal fortolkes bredere i den nationale lovgivning eller ej. I Danmark er implementeringen og fortolkningen sket tekstnært. Dette betyder, at fortolkningen og implementeringen, altså lovens ordlyd, er en tekstnær implementering af direktivet hvor der ikke er overimplementeret, der derved ikke åbner op for en bred fortolkningsmargin af direktivet. Der er enkelte steder, hvor der er forskel på DAC6 og den danske implementering af DAC6. BEK nr. 1634 er derved en direktivnær implementering af DAC6, hvor der ikke forekommer store fravigelser af den oprindelig ordlyd i DAC6.

Der kan, blandt de forskellige EU medlemslande, være forskellige implementeringer og fortolkninger af direktivet. De forskelligheder der potentielt kan opstå i fortolkningen vil komme som konsekvens af, at der i de forskellige EU medlemslande vil være forskellige måder og opfattelser af, hvorpå direktivet bedst kan fortolkes og implementeres i national ret. Det bevirker derved også, at der ikke vil være en fuld harmonisering af direktivet på tværs af EU medlemslandene, og at der derved potentielt kan være lige så mange fortolkninger af direktivet, som der er medlemslande i EU.

DAC6 direktivet trådte i kraft d. 25 juni 2018 og implementeringsfristen for direktivet i national ret var d. 31 december 2019. Fra 1 juli 2020 ville implementeringsreglerne træde i

⁴³ Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomst skat, s. 118

kraft og fra 31 august 2020 ville indberetningspligten træde i kraft. Fra 31 oktober 2020 skulle første DAC6 udvekslings ske.

I februar 2020 kom der en ny coronavirus til Danmark og resten af Europa, hvor medlemslandene, og de resterne lande rundt om i Europa, og verdenen blev nedlukket i en længere periode. Denne sygdoms nedlukning af landene havde også påvirkning på DAC6 direktivets implementering og virke, hvorfor kommissionen med KOM(2020) 197 foreslog en udskydelse af udvekslingen af DAC6 oplysningerne med 3 måneder.

I Danmark fulgte man EU, hvilket betød, at indberetningspligten blev udskudt med seks måneder. De ordninger, der har et grænseoverskridende element, og hvor første skridt er gennemført i perioden fra 25 juni 2018 og frem til 30 juni 2020, vil oprindeligt skulle indberettes senest 31 august 2020. Disse indberetningsfrister er dermed flyttet til 31 februar 2021. Herudover vil indberetningsfristen, for den indberetningspligtige, på 30 dage, der ville være startet d. 1 juli 2020 er blevet udskudt til at gælde fra d. 1 januar 2021.

EU's forslag til en udskydelse af indberetningsfristen indebærer, at det er op til hvert medlemsland at bestemme om de vil tilslutte sig en udskydelse, og hvor lang selve udskydelsen skal blive. Dette bevirker, at der her således, også kan være en forskel EU medlemslandene imellem.

Directive on Administrative Cooperation - DAC6

Det indre marked i EU sørger for at mennesker, arbejde og kapital frit kan krydse landegrænser. Det indre marked og dens frie bevægelighed er således vigtig for EU og dens medlemslande, da markedet er med til at skabe jobs og mulighed for økonomisk vækst. Den øgede frie bevægelighed, som den globaliseret verden har medvirket til, har også den betydning, at der skabes nye udfordringer for beskatning for medlemslandene⁴⁴. De direkte skatter i EU er ikke fuldt harmoniseret, hvorfor en fair beskatning af det indre marked kræver,

⁴⁴ Evaluation of the Council Directive 1044/16/EU, s. 7

at de forskellige medlemslandes skattemyndigheder samarbejder⁴⁵. I 2011 erstattede Directive on Administrative Cooperation 2011/16/EU, også kaldet DAC, direktivet om gensidig bistand fra 1977. I Direktivet fra 1977's indledning tydeliggøres det, at internationalt samarbejde er nødvendig i bekæmpelsen af skattesvig og skatteunddragelse. Det fremhæves af ministerrådet, at *"I betragtning af dette problem internationale karakter er nationale foranstaltninger utilstrækkelige, og samarbejdet mellem myndighederne på grundlag af bilaterale aftaler er ligeledes ude af stand til at imødegå skattesvig"*⁴⁶. Dette direktiv bygger således på, at medlemslandene har svært ved at beskytte dets nationale skattegrundlag mod at blive eroderet af skatteplanlægning, da metoderne til dette er blevet mere avanceret og den øgede bevægelighed inden for det frie marked, som en mere globaliseret verden bidrager til, udnyttes. Skattemæssige aftaler der omfatter flere jurisdiktioner kan bevirke, at skattepligtige fortjenester flyttes til andre lande, hvor skatteordninger med lavere eller næsten ingen beskatning betyder, at visse EU medlemslande vil opleve fald i deres skatteindtægter. Dette betyder, at der i EU er stort fokus på et større om mere harmoniseret samarbejde på tværs af EU medlemslandes skattemyndigheder, for at bekæmpe skatteunddragelse og for en bevarelse af det indre marked⁴⁷.

DAC 6 – Baggrunden for direktivet

Ved overgangen fra direktivet om gensidig bistand fra 1977 til DAC fra 2011, gik man således fra en gensidig bistand om udveksling af information til administrative samarbejde på tværs af medlemslandenes skattemyndigheder, hvor der nu skulle foretages obligatorisk automatiske udvekslinger af informationer på beskatningsområdet⁴⁸. Direktivet om gensidig bistand gav juridiske rammer og værktøjer for udveksling af informationer til de daværende medlemslande, hvor DAC udvider, forbedrer og effektiviserer det administrative samarbejde medlemslandene imellem ved at lave EU standarder for udvekslingen af informationer om

⁴⁵ Evaluation of the Council Directive 1044/16/EU, s. 7

⁴⁶ Aage Michelsen m.fl., International skatteret, s. 420

⁴⁷ Juridisk vejledning C.F.8.1.2.4 DAC

⁴⁸ Juridisk vejledning C.F.8.1.2.4 DAC og andre EU-retlige grundlag/ Evaluation of the Council Directive 1044/16/EU, s. 9

indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger⁴⁹. Formålet med direktivet er, at der ved den obligatoriske automatiske udveksling af informationer angående grænseoverskridende ordninger mellem medlemslandenes skattemyndigheder, effektivt vil bidrage til en retfærdig beskatning på det indre marked og bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning⁵⁰. For at opnå dette, er mellemænd, gennem DAC6, blevet pålagt en forpligtelse om, at indberette viden om bestemte grænseoverskridende ordninger, som muligvis kan anvendes til aggressiv skatteplanlægning, til skattemyndighederne. Disse indberetninger som mellemændene skal lave, skal bidrage til, at myndighederne med viden om de skattepraktiske teknikaliteter, som foretages ved, at udnytte de juridiske smuthuller, der kan opstå i forskelligheden mellem to landes skattesystemer, kan mindskes ved at lave lovgivningsændringer⁵¹. Formålet med direktivet er således, at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning og beskytte det nationale skattegrundlag. OECD's Base Erosion and Profit Shifting indeholder 15 indsatsområder, hvor DAC6 udspringer af nummer 12⁵². Af BEPS nr. 12 fremgår det, at der her vil være fokus på at udvikle anbefalinger om, hvordan lande kan udarbejde regler der kan modvirke BEPS, altså en erodering af national staternes skattegrundlag⁵³.

Direktivets ændringer gennem tiden

DAC er gennem tiden blevet ændret flere gange, og den nyeste tilføjelse til direktivet er DAC6, som omhandler indberetning af grænseoverskridende ordninger. Den første direktivændring, DAC 2 kom i 2014, og denne ændring medførte en udvidelse af direktivets rækkevidde, hvorfor det også, efter ændringen, ville omfatte finansielle konti samt der skete en introducering til OECD's Common Reporting Standard (CRS)⁵⁴. Formålet med CRS er, at sikre global skattebetaling og bekæmpelse af international skatteunddragelse ved en standardiseret informations udveksling om finansielle konti. Denne udveksling består ved, at

⁴⁹ Evaluation of the Council Directive 1044/16/EU, s. 9

⁵⁰ L 49 afsnit 1.1.

⁵¹ L 49 afsnit 1.1.

⁵² L 139 Rådets Direktiv (EU) 2018/22 af 25 maj 2018, s. 2

⁵³ Aage Michhelsen m.fl., International skatteret, s. 425

⁵⁴ Evaluation of the Council Directive 1044/16/EU, s. 10

danske finansielle institutter, ved pligt, identificerer og indberetter oplysninger om finansielle konti ejet af udenlandske parter til skattestyrelsen, hvorefter oplysninger udsendes og udveksles af de relevante EU medlemslandes skattemyndigheder⁵⁵.

Den efterfølgende direktivændring, DAC 3, kom i 2015, og var som en reaktion på LuxLeaks.

Ved LuxLeaks skandalen i november 2014, blev det afsløret, hvordan flere virksomheder gennem virksomhedsstrukturer havde placeret deres penge i skattely, hvorfor EU med denne direktivændring endnu engang udvidede rammerne for informationsudveksling i direktivet til også at omfatte grænseoverskridende ordninger og arrangementer, for at bekæmpe skatteunddragelse og skattely⁵⁶.

Den tredje direktivændring, DAC 4, kom i 2016. DAC 4 udvidede, ligesom DAC 2 og DAC 3, rammerne for informationsudveksling. I DAC 4 blev rammerne nu udvidet til også at omfatte land til land rapportering. Senere samme år, 2016, kom den fjerde direktivændring, DAC 5. DAC 5 omhandler myndighedernes adgang til indberettede oplysninger i forbindelse med hvidvaskereguleringen⁵⁷. Den femte og sidste direktivændring er DAC 6, som kom i 2018, og angår obligatorisk automatisk udveksling af informationer angående grænseoverskridende ordninger indberettet af mellemmænd.

Direktivet og dets opbygning

Direktivets opbygning

Formålet med DAC 6 er, at det skal medvirke til et mere velfungerende indre marked ved at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning. Dette skal ske ved, at mellemmænd skal indberette viden om grænseoverskridende ordninger, som potentielt kan anvendes til aggressiv skatteplanlægning, til myndighederne, som skal udveksle information med andre landes skattemyndigheder, der med viden om disse ordninger, ved lovgivning kan lukke de juridiske smuthuller der eksisterer.

⁵⁵ Rådets Direktiv 2014/107/EU af 9. December 2014

⁵⁶ Evaluation of the Council Directive 1044/16/EU, s. 10

⁵⁷ C.F.8.1.2.4 DAC

De ordningen, som skal indberettes efter direktivet, er ikke blot nuværende og fremtidige grænseoverskridende ordninger, men omfatter også tidligere ordninger, hvilket betyder, at direktivet gælder med tilbagevirkende kraft for grænseoverskridende ordninger. Ordninger omfattet heraf, er ordninger, hvor det første skridt i ordningen er blev gennemført fra d. 25. Juni 2018 til 30 juni. 2020⁵⁸.

Det findes derfor relevant, at få defineret hvem der er omfattet af mellemmands begrebet, hvad der er omfattet som værende grænseoverskridende ordning og de tilknyttede kendetegn samt tydeliggøre hvorledes direktivet er opbygget.

Mellemmand efter OECD

OECD har ikke samme ordning med automatisk udveksling af oplysninger angående grænseoverskridende ordninger, men OECD's Committee on Fiscal Affairs har d. 8 marts 2018 vedtaget nogle modelregler. Disse modelregler indeholder en beskrivelse af de ordninger, som ønskes indberettes, hvilke person som er indberetningspligtige, hvilke informationer som skal indberettes samt frister og sanktioner⁵⁹.

OECD's modelregler gælder ordninger, som er skabt for at undgå CRS eller for at skabe uigennemsigtige offshorestrukturer⁶⁰. En uigennemsigtig offshorestruktur er, af OECD, defineret som, værende en passiv offshorestruktur, der holdes gennem en uigennemsigtig struktur. Den passive offshore struktur kan både være en juridisk person eller en juridisk ordning, der ikke bærer en væsentlig økonomisk aktivitet⁶¹. Det er således, efter OECD, mellemmandene der er tilknyttede til sådanne ordninger, som er indberetningspligtige. Mellemmandene hedder i OECD's modelregler intermediary, men anvender her mellemmand begrebet. Disse mellemmand er defineret som, enhver person, der er ansvarlig for designet eller markedsføringen af ordninger der er til for at undgå CRS eller

⁵⁸ BEK nr. 1634 af 27/12 2019 § 32

⁵⁹ L 49, afsnit. 1.1.

⁶⁰ L 49, afsnit 1.1.

⁶¹ OECD Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opapque Offshore Structures, s, 15

uigennemsigtige offshorestrukturer⁶². Herved dækker begrebet også over personer, der yder relevant assistance og rådgivning angående design, markedsføring, implementering eller tilrettelæggelse af sådanne ordninger⁶³.

Mellemmænd efter DAC6

I direktivet, DAC6, er en mellemmand defineret som, *"enhver person, som udformer, markedsfører, tilrettelægger eller tilrådsstiller med henblik på gennemførelse eller forvalter gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning"*, jf. DAC6 artikel 3b 21 .

Mellemmænd er i § 2 i BEK nr. 1634 af 27/12/2019 defineret som, *"enhver person, som udformer, markedsfører, tilrettelægger eller i øvrigt stiller grænseoverskridende ordninger til rådighed med henblik på gennemførelse eller som administrerer gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning"*.

I BEK. Nr. 1634 § 2, stk. 2 ses det, at mellemmand begrebet også omfatter personer der, *"ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning med hensyn til udformning, markedsføring, tilrettelæggelse eller at stille en grænseoverskridende ordning til rådighed med henblik på gennemførelsen eller administration af gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning"*. Det ses, at mellemmands begrebs definitionen i BEK nr. 1634 ligger sig tæt op ad den definition der findes i DAC6.

Ses der nærmere på mellemmands begrebet, klargøres det, at der hersker en bred definition idet enhver person der udformer, markedsfører, tilrettelægger eller tilrådsstiller en ordning, er en mellemmand. Dog ses det også, at der i den brede definition alligevel eksisterer variationer af mellemmand. Mellemmands begrebet dækker således også over assistance og rådgivning ved en ordningen, men dækker også over stor involvering fra mellemmand, f.eks. set ved udformningen og tilrettelæggelsen af selve ordningen. Ved den brede definition, er man således omfattet af mellemmands begrebet, så snart man har forpligtet sig til yde direkte, eller ved hjælp af andre assistance. Det ses dog, at hvis personen der yder assistance bliver

⁶² OECD Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, s, 16

⁶³ L 49, afsnit 2.2.1.

involveret efter ordningens gennemførelse, bliver vedkommende ikke omfattet af mellemmands begrebets indberetningspligt.

En mellemmand kan, som skrevet ovenstående i DAC6 og i BEK nr. 1634, være enhver person. Dette er nærmere de to steder defineret som en fysisk person, en juridisk person, sammenslutning af personer eller retligt arrangement. En mere præcis definition af hvem der er omfattet som juridisk person ses ikke i DAC6 artikel 3 eller i BEK nr. 1634 § 11. Efter Straffeloven kapitel 5 § 25, defineres juridiske personer som værende selskaber, fonde foreninger mm., hvorfor det må antages, at disse vil være omfattet.

Det fremgår af BEK nr. 1634 § 11, at sammenslutning af personer, skal forstås som personer der, *"[...] kan udføre retshandler, men som ikke har status som juridisk person"*.

Sammenslutningen af personer er således en gruppe af personer, der ikke er juridiske personer, men som kan udføre retshandler i en fælles sammenslutning. Efter definitionen fremgår det således, at juridiske personer ikke er omfattet ved sammenslutning af personer, da disse vil være direkte omfattet som værende juridisk person. Det afgørende for om man vil være omfattet af sammenslutning af personer begrebet, er således muligheden for at udføre en retshandel.

"[...] eller ethvert andet retligt arrangement uanset art eller form, med eller uden status som juridisk person, der ejer eller forvalter aktiver, herunder indkomst afledt deraf, der skal svares skat af", jf. BEK nr. 1634 § 11. Et retligt arrangement vil derfor, uanset den form eller art et aktiv ejes eller forvaltes, og uanset status eller ej som juridisk person, være underlagt betegnelsen enhver person i mellemmands begrebet. Juridiske personer er, som tidligere beskrevet, allerede omfattet, hvorfor benævnelsen her må omfattes som en understregning af hvor vidt omfattelsen spænder .

Hvem der er omfattet af mellemmands begrebet er bredt, og heraf omfattes både fysiske personer som juridiske personer, som f.eks. selskaber og banker.

I definitionen af en mellemmand i § 1 i BEK nr. 1634 ses det værende en person der, *"udformer, markedsfører, tilrettelægger eller i øvrigt stiller grænseoverskridende ordninger til rådighed med henblik på gennemførelse eller som administrerer gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning"*. Denne definition rummer således den

aktivt involverende mellemmand, idet mellemmanden der udformer, markedsfører, tilrettelægger eller stiller ordningen til rådighed. Her er det således involveringen og involveringens art der afgør om en person er omfattet af mellemmandsbegrebet. Udover den aktive involverede mellemmand, er der i § 1 i BEK nr. 1634 også defineret en mellemmand med mindre aktiv involvering. Det fremgår således af BEK nr. 1634 § 2, stk. 2, at person der, ” [...] *har forpligtet sig til at yde, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning med hensyn til udformning, markedsføring, tilrettelæggelse eller at stille en grænseoverskridende ordning til rådighed med henblik på gennemførelsen eller administration af gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning*”.

Den mindre aktivt involverende mellemmand er således omfattet ved at yde støtte, assistance eller rådgivning i forbindelse med de grænseoverskridende ordninger. Denne støtte, assistance eller rådgivning kan gives enten direkte eller gennem andre. Dette vil betyde, at den rådgivende mellemmand kan agere rådgiver uden at have den nære kontakt til den skatteyder, som søger rådgivningen. Det vil f.eks. være i de tilfælde hvor en skatteyder ønsker en given viden og hjælp om en ordningen, hvor mellemmanden rådgiver skatteyderen via en anden person, der har direkte kontakt til skatteyderen.

Udover mellemmands definitionen ved støtte, assistance eller rådgivning, indeholder første del af Bek nr. 1634 § 2, stk. 2 også, at ”*enhver person, som under hensyntagen til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder, og på grundlag af de foreliggende oplysninger og den relevante ekspertise og forståelse, som er nødvendig for at levere sådanne tjenesteydelser, er bekendt med eller med rimelighed må kunne forventes at vide, at vedkommende har forpligtet sig til at yde, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning*”.

Under denne definition hører, at man som mellemmand for at kunne yde rådgivning angående grænseoverskridende ordninger, må besidde en relevante ekspertise og forståelse for området, hvilket bevirker, at man må forvente, at den person der har ydet rådgivningen derfor ved, at personen er omfattet af mellemmandsbegrebet. Omhandler det derimod en mellemmand, hvor det ikke kan forventes, at denne besidder viden om grænseoverskridende ordninger, er de undtaget fra blive indberetningspligtig⁶⁴. Vurdering sker således ud fra hvad man kan forvente at en person, ud fra uddannelsesbaggrund blandt andet, må forventes at

⁶⁴ Juridisk vejledning A.B.1.2.9.5.3.2

vide, hvorfor en undgåelse angående besiddelse af oplysninger, ikke vil fritage en fra at være omfattet⁶⁵.

For at være omfattet af mellemmands begrebet, og derved være indberetningspligtig, sker vurdering ud fra en række kriterier. De ovenstående gennemgået kriterier angår hvem en mellemmand kan være. Udover de ovenstående kriterier og definitioner af hvem en mellemmand kan være, findes der også krav i forhold til mellemmandenes tilknytning til EU, hvorfor disse gennemgås nedenfor.

Personer skal således, udover det ovenstående, for at være en indberetningspligtige mellemmand også enten være skattemæssigt hjemmehørende i et EU medlemsland, have fast driftsted i et EU medlemsland, være etableret eller underlagt lovgivningen i et medlemsland eller være i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester i et medlemsland, jf. BEK nr. 1634 § 2, stk. 4.

Kriteriet om at være skattemæssigt hjemmehørende i et EU medlemsland, vil blive vurderet ud fra lovgivningen i den jurisdiktion, hvor personen er tilknyttet⁶⁶.

Af L 49 fremgår det således, at vurderingen om hvor personen er skattemæssigt hjemmehørende skal ske ud fra OECD's modeloverenskomst vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster. For fysiske personer, efter OECD modeloverenskomsten artikel 4, stk. 1, omfatter det således personer der har skattemæssigt hjemsted i det land hvor personen har skattepligt efter bopæl, hvorfor personer der er bosat i Danmark er skattemæssigt hjemmehørende her, jf. KSL § 1. Hvis det omhandler en fysisk person med dobbelt domicil, vil der være en række kriterier fra modeloverenskomsten, som hjælper til afgørelsen af hvor personen er skattemæssigt hjemmehørende, f.eks. bopæl, livsinteresse eller statsborgerskab.

For andre end fysiske personer, vil denne vurdering, også efter modeloverenskomsten artikel 4, stk. 1, ske ud fra den juridiske persons skattepligt til et land grundet hjemsted eller ledelsens sæde. Hvis et selskab eller en forening er registreret eller har ledelsessæde i Danmark, er disse, efter dansk ret, fuldt skattepligtig til Danmark, jf. SEL § 1.

⁶⁵ Juridisk vejledning A.B.1.2.9.5.3.2

⁶⁶ L 49, Afsnit 2.3.1

Det andet kriterier er, at mellemmanden skal have fast driftsted i et EU medlemsland, hvor tjenesteydelserne med tilknytning til ordningen skal leveres, jf. BEK nr. 1634, § 2, stk. 4, nr.2. Det fast driftssted er hvorfra ydelserne leveres. Til eksempel betyder dette således, at hvis rådgivningen, angående den grænseoverskridende ordning, er foregået på en mellemmands kontor i Danmark, men at mellemmanden samtidig er skattemæssigt hjemmehørende i et andet EU medlemsland, vil Danmark være der hvor mellemmanden har fast driftssted. I dette tilfælde vil indberetningspligten ikke tilfalde Danmark, men det andet EU medlemsland, da skattemæssigt hjemmehørenhed efter BEK. Nr. 1634 § 4, stk.1 optræder først på den prioriterede liste angående indberetningspligt ved mellemmands tilknytning til flere EU medlemslande.

Det tredje kriteriet omhandler mellemmandenes etablering i EU. Mellemmanden skal efter BEK nr. 1634 § 2, stk. 4, nr. 3 være etableret eller underlagt lovgivning i et EU medlemsland. Ved etableringen i EU findes der forskellige former hvorpå etableringen kan opnås. Der findes således primær og sekundær etablering, jf. TEUF art. 49. Ved den primære etablering forstås de situationer hvor en fysisk eller juridisk person flytter alle dets aktiviteter til et andet land eller hvor aktiviteten selvstændigt startes op uden at være flyttet fra et andet EU medlemsland. Ved den sekundære etablering forstås det som værende der hvor hovedaktiviteten bevares i hovedlandet, men at aktiviteterne udvides ved filialer eller datterselskaber til andre EU medlemslande⁶⁷.

Det sidste kriterie omhandler en mellemmands medlemskab af en faglig sammenslutning. Kriteriet efter BEK nr. 1634 § 2, stk. 4, nr. 4 omhandler de mellemmande der er medlem af faglige sammenslutninger der beskæftiger sig med rådgivning af juridiske eller skattemæssige forhold i et EU medlemsland. Ved dette kriterie skal mellemmanden således både være medlem af faglig sammenslutning, men denne faglige sammenslutning skal således også beskæftige sig med rådgivning af juridiske og skattemæssige forhold i et EU medlemsland.

Definitionen af hvem der omfattes af mellemmands begrebet er relevant at få klargjort, da det har betydning for, om personen har en indberetningspligtig vedrørende grænseoverskridende ordninger.

⁶⁷ Karsten Engsig Sørensen m.fl., EU retten, s. 556

Direktivet fokuserer primært på de mellemmand der udformer, tilrettelægger, markedsfører eller stiller de grænseoverskridende ordninger til rådighed. Definitionen af hvem der er omfattet som mellemmand er bred. Definitionen omfatter således enhver person, fysisk som juridisk person. Definitionen omfatter dog også enhver der, ved eller bude vide, at personen har ydet, f.eks. assistance eller rådgivning vedrørende en grænseoverskridende ordning. Det ses derfor, at personen kan være omfattet både ved stor eller mindre involvering i den grænseoverskridende ordning. Omfattet af denne mellemmands betegnelse er derved både revisorer, advokatfirmaer, finansielle institutter og andre rådgivere. Udover mellemmand definitionen findes der objektive kriterier vedrørende tilknytning til EU, som skal være opfyldt for at blive indberetningspligtig.

Ved gennemgangen af mellemmands definition i DAC 6 ses det, at det ligger sig tæt op ad mellemmands definitionen, der er at finde i OECD's modelregler. Trods sammenligningen i definitionerne er der dog forskelle. OECD's modelreglernes indberetningspligt vedrører ordninger, der er designet til undgåelse af CRS eller ved indførelse af uigennemskuelige offshore strukturer⁶⁸. OECD's modelregler angående mellemmands definitionen er derved mere snæver end definitionen i DAC 6.

Mellemmands definitionen er således bredere i DAC6 end i OECD's modelregler, hvilket vil betyde, at OECD's modelregler rammer mere specifikke ordninger end DAC 6, som ønsker at favne alle grænseoverskridende ordninger, og dermed minimere omfanget af aggressiv skatteplanlægning.

Mellemmands indberetningspligt

Hvis man er omfattet af definitionen af værende en mellemmand, og opfylder en af de oplistede kriterier i BEK nr. 1634 § 4, er man således indberetningspligtig til Danmark, hvilket betyder, at man derved skal indberette, hvis man er vidende om grænseoverskridende ordninger. Af L 49 fremgår det, at *"Skatteministeren kan fastsætte regler om, at mellemmand skal indberette oplysninger, som de er bekendte med, besiddelse af eller kontrollere⁶⁹".*

Mellemmandene er derved forpligtet til at indberette oplysninger og viden, som de er

⁶⁸ L 49, afsnit 1.1.

⁶⁹ L 49, afsnit 1.1.

bekendte med, hvilket betyder, at mellemændene ikke er forpligtet til at indsamle oplysninger angående ordninger de ikke er bekendt med.

Det fremgår af DAC6 og BEK nr. 1634 § 23, at mellemænd skal indberette de indberetningspligtige oplysninger, som de er bekendt med eller i besiddelse af, inden 30 dage. De 30 dages tidsfrist regning starter enten fra den dag, at den grænseoverskridende ordninger stilles til rådighed, at den grænseoverskridende ordningen er klar til gennemførelse eller når det først skridt i gennemførelsen af den grænseoverskridende ordningen er taget. De 30 dages regning tilfalder også de mellemænd, der ved direkte eller ved hjælp af andre har ydet støtte, assistance eller rådgivning⁷⁰.

Har en mellemmand indberetningspligt til flere EU medlemslande indeholder BEK nr. 1634 § 4, stk. 1 en prioriteret liste over hvor mellemmanden skal indberette til.

Der findes dog fritagelse til indberetningspligten. Det fremgår af DAC6 direktiv 2018/882 artikel 8ab, stk.4, at medlemslandene gives mulighed for, at give mellemændene fritagelse fra indberetningen. Af skatteindberetningsloven § 46a fremgår det, at *"Skatteministeren fastsætter derudover regler om, at en mellemmand, som påberåber sig en fritagelse fra indberetningspligt efter regler udstedt i medfør af 1. pkt., skal notificere andre mellemænd eller relevante skatteydere herom"*. Skatteministeren har i BEK nr. 1634 § 27, stk. 3 nærmere bestemt hvordan fritagelsen skal formes. I dansk ret er det bestemt, at fritagelsen tildeles advokater. Dette giver således mellemændene mulighed for at påberåbe sig fritagelse for indberetning, hvis denne indberetning overtræder fortroligheden mellem advokat og klient, hvis advokaten er underlagt tavshedspligt efter reglerne om god advokatskik i retsplejeloven § 26, stk. 1.

Hvis en mellemmand således kan påberåbe sig fritagelse for indberetning, og benytter sig af dette, skal advokaten oplyse, at indberetningspligten overgår enten til andre mellemænd, eller den relevante skatteyder, jf. direktivet 2018/822 artikel 8ab, stk. 6 og BEK nr. 1634 §28, stk. 1.

Efter OECD's modelregler skal relevante skatteydere anses som værende overensstemmende med 'reportable taxpayer'. Dette betyder, at efter OECD, er enhver faktisk eller potentiel

⁷⁰ Rådets Direktiv (EU) 2018/882, artikel 8ab

bruger af den pågældende ordning anset som værende relevante skatteyder, og derved mulig indberetningspligtig. Af DAC6 artikel 3, nr. 2 fremgår det, at under definitionen af relevante skatteydere hører enhver person, hvor en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning stilles til rådighed *eller* som allerede har gennemført det første skridt i ordningen⁷¹.

Definitionen af relevante skatteydere i BEK nr. 1634 § 3 er overensstemmende med definitionen i DAC6, hvor relevante skatteydere er enhver person, juridisk som fysisk, for hvem der stilles en ordning til rådighed og hvor der er henblik på at gennemføre ordningen. Påberåber medlemmanden sig en fritagelse efter BEK nr. 1634 § 27, stk. 3 tildeles indberetningspligten den relevante skatteyder.

Ydermere kan en medlemmand blive fritaget for at indberette oplysninger, hvis medlemmanden kan klargøre, at de oplysninger om den pågældende ordning, der skal indberettes, allerede er indberettet af en anden medlemmand, jf. BEK nr. 1634 § 6, stk. 2. Denne fritagelse er ikke betinget af, at en anden medlemmand har indberettet til de danske skattemyndigheder, hvorfor denne fritagelse også omfatter hvor medlemmanden har indberettet til en skattemyndighed til en anden EU medlemslands skattemyndighed. Denne fritagelse findes, da DAC6 direktivet ønsker dobbeltindberetninger undgået, jf. direktiv 2018/882 artikel 8ab, stk. 4.

Indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger

Indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, der skal indberettes til skattemyndighederne, er efter direktivet artikel 8ab og BEK nr. 1634 § 12, ordninger der er grænseoverskridende og opfyldt et af de oplistede kendetegn.

Det skal således være tale om ordninger, der er grænseoverskridende og mindst indeholder et af de oplistede kendetegn, hvorfor der forstås ved dette vil blive gennemgået i dette afsnit.

⁷¹ L 49, afsnit 2.9.

Ordninger

Definition, der fremgår af direktivet og bekendtgørelsen, er en bred definition der dog fremlægger, at en ordning kan omfatte flere trin eller dele. 'En ordning' er dog ikke nærmere defineret hverken i direktivet eller i bekendtgørelsen, udover ovenstående, hvorfor nærmere definition af en ordning må således findes andre steder, og derved bestemme hvad en ordning kan indeholde.

Ifølge kommissionens henstilling af den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanlægning, defineres en ordning eller arrangement her som, *"enhver transaktion, plan, handling, operation, aftale, tildeling, forståelse, løfte, tilsagn eller begivenhed. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele"*⁷². Herudover, i OECD regi, er 'en ordning' i OECD's modelregler defineret som omfattende, *"[...] en aftale, skema, en plan eller en forståelse, uanset om den er retlig bindende eller ej"*. Det ses i disse to definitioner, at fortolkningen af begrebet ordning er meget bred.

I kommissionens henstilling fra 2012 fremgår det også, at en ordning kan omfatte flere trin eller dele. Af DAC6 og Bek nr. 1634 § 13 følger det også, at *"En "ordning" omfatter også en række af ordninger. En ordning kan omfatte flere trin eller dele."* Det fremgår således, at en ordning ikke er begrænset til kun at bestå af én ordning men derimod kan bestå af flere trin eller dele.

Klargøres det, at der efter direktivet er tale om en ordning skal det herefter bestemmes, om ordningen er en skræddersyet eller en markedseget ordning.

Markedseget ordninger er i DAC6 artikel 3 defineret som *"en grænseoverskridende ordning, som udformes, markedsføres er klar til gennemførelse eller stilles til rådighed for gennemførelse uden nødvendigvis at være tilpasset"*. Markedseget ordninger forstås således som ordninger, hvor ordningen er et færdigt produkt der, uden store tilpasninger, kan gennemføres for skatteyderen. Skræddersyet ordninger skal således, modsat markedseget ordninger, forstås som individuelle ordninger, hvor ordningen er tilpasset den specifikke bruger af ordningen.

⁷² Kommissionens henstilling af den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanlægning 2012/772 /EU

Forskellen på de to ordninger har dog blot indvirkning på hvornår ordningen skal indberettes. De markedsegnet ordninger sker der kvartalvise opdateringer⁷³.

Det ses i definitionerne, at fortolkningen af begrebet ordning skal fortolkes bredt.

En ordning kan således være en transaktion der indeholder flere dele, hvilket betyder, at hver del i transaktionen kan være en indberetningspligtig ordning i sig selv.

Det fremgår dog af L 49, at der skal være en vis konkretisering af en ordning, således at en generel beskrivelse af en skatteordning eller en beskrivelse af retningslinjerne for et selskabs skattepolitik, vil derfor ikke være omfattet som indberetningspligtige ordninger⁷⁴.

En ordning omfatter derfor næsten alt, dog skal der være en vis konkretisering tilstede før det kan være en ordning. Det er herfor det grænseoverskridende element og de oplyste kendetegn der er væsentlige i definitionen af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Grænseoverskridende ordninger

Før en ordning bliver en indberetningspligtig ordning, skal der, som beskrevet tidligere, være et grænseoverskridende element tilstede. En grænseoverskridende ordning er, i direktivet og i BEK nr. 1634, defineret som en ordning der er tilstede i mere end et EU medlemsland eller et EU medlemsland og et tredjeland.

Herudover oplister BEK nr. 1634 § 13, stk. 2 en række betingelser, hvor mindst et af dem skal være til stede. De oplyste betingelser er:

- 1) *Ikke alle deltagerne i ordningen er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion.*
- 2) *En eller flere af deltagerne i ordningen er samtidig skattemæssigt hjemmehørende i mere end en jurisdiktion.*

⁷³ <https://skat.dk/skat.aspx?oid=16509>

⁷⁴ L 49, afsnit 2.3.1.

3) En eller flere af deltagerne i ordningen driver virksomhed i en anden jurisdiktion gennem et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, og ordningen udgør en del af eller hele det pågældende faste driftssteds virksomhed.

4) En eller flere af deltagerne i ordningen udfører en aktivitet i en anden jurisdiktion uden at være skattemæssigt hjemmehørende eller oprette et fast driftssted i denne jurisdiktion.

5) Ordningen har en mulig indvirkning på den automatiske udveksling af oplysninger eller identifikation af det reelle ejerskab.

Betingelserne viser, at det grænseoverskridende element, der skal være tilstede, kan optræde på forskellige former. Gennemgående ved de fem betingelser er, at deltagerne i ordningerne skal have tilknytning til forskellige jurisdiktioner, hvorfor en afklaring af hvilken form for deltager der er tilstede ved ordningen har betydning, da formen for deltager, er bestemmende for hvor den deltagende er skattemæssigt hjemmehørende, hvilket er bestemmende for, om det er et grænseoverskridende element tilstede. En ordning kan rumme op til flere deltagere, der både kan være fysiske og juridiske personer

Før en ordning bliver indberetningspligtig klargøres det, at der skal være tale om ordning, hvor der er et grænseoverskridende element. Udover det grænseoverskridende element forklares det, at forudsætningen for, at en grænseoverskridende ordning bliver indberetningspligtig er, at ordningen indeholder mindst et af de kendetegn, som er oplyst i bilag IV, jf. Bistandsdirektivet artikel 3, nr. 19. Det følgende vil derfor kigge nærmere på de oplyste kendetegn der er i bilag IV, som indikerer, at ordningen er en grænseoverskridende ordning, og at denne ordning potentielt ville kunne blive anvendt til aggressiv skatteplanlægning og skatteundgåelse.

Kendetegn ved grænseoverskridende ordninger

Det står i DAC6 direktivets artikel 3, nr. 19, at en grænseoverskridende ordning skal indeholde et af kendetegnene fra bilag IV for at være indberetningspligtig. Dernæst står der i direktivets artikel 3, nr. 20, at kendetegn skal forstås som, "et træk eller en egenskab ved en

grænseoverskridende ordning, som antyder, at der er en potentiel risiko for skatteundgåelse". Der skal således, ved den grænseoverskridende ordning, foretages et træk/handling eller ordningens egenskab, i sig selv, skal antyde, at der er hensigt til, at minimere ens beskatning, og derved foretage skatteundgåelse, for at være omfattet af direktivets kendetegn ved en grænseoverskridende ordning. Det ses dog i bilag IV, at de generelle kendetegn A og særlige kendetegn B og C, ikke skal tages i betragtning, hvis kriteriet om det primære formål ikke er opfyldt. Det er derved relevant at konkretisere hvad kendetegnene og kriteriet om det primære formål omfatter.

Primære formål

Af direktivets bilag IV og i BEK nr. 1634, ses definitionen af primære formål og hvornår dette er oplyst *"Kriteriet om det primære formål er opfyldt, når det kan fastslås, at det primære formål eller et af de vigtigste formål, som under hensyntagen til alle relevante forhold og omstændigheder en person med rimelighed kan forvente at opnå ved en ordning, består i at opnå en skattefordel."*, jf. BEK nr. 1634 § 20, stk.2. På baggrund af definition er kriteriet om det primære formål således opfyldt, når der er opnået en skattefordel. Definitionerne i direktivet eller i BEK nr. 1634 giver dog ikke en definition på en skattefordel, hvorfor dette forsøges afklaret.

Direktivet beskriver som sagt ikke nærmere hvordan en skattefordel defineres, men ses der til vejledningen A.B. 1.2.9.4.5.2., henvis der her til kommissionens henstilling af 6 december 2012, da der kan der her findes en definition af hvordan en skattefordel skal defineres.

I kommissionens henstilling beskrives det, at når nationale myndigheder skal vurdere, om der er opnået en skattefordel, bør der ses på det beløb der ville blive betalt i skat med og uden den pågældende ordning, og derved vurdere, om der er forskel på beløbet indbetalt til skat, og om der som konsekvens heraf, er opnået en skattemæssigfordel⁷⁵.

Det ses, at kommissionen med sin fortolkning af begrebet 'skattefordel', har en bred fortolkning at begrebet og det at opnå en skattefordel, da der *"[...] ikke i Kommissionens*

⁷⁵ Kommissionens henstilling om aggressiv skatteplanlægning af d. 6 december 2012, s. 43 punkt 4.7

henstilling – eller i øvrigt i direktivet eller de danske forarbejder – at være indbygget nogen begrænsning i karakteren af den opnåede skattefordel”⁷⁶.

Det kan derfor antages, at en hver opnåelse af fradrag i beskatningen vil være en skattefordel efter direktivets begrebs definition, og dermed en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. Dette vil betyde, at størrelsen af den opnået skattefordel ikke er den afgørende faktor for, om der er opnået skattefordel, men blot det, at der blive betalt mindre skat ved ordningen afgør, at der er opnået en skattefordel. Herudover fremgår det også af BEK nr. 16334 § 20, stk. 2, at den opnået skattefordel ved ordningen skal være noget hvorpå, ” *person med rimelighed kan forvente at opnå*”. Dette viser, at personen med en forventelighed om opnået skattefordel må være bestræbende efter netop dette, hvorfor opnået skattefordele, som ikke opnået som et primær formål, vil ordningens opnåede skattefordel ikke være omfattet. Kriteriet om det primære formål må derfor vær opfyldt, hvis det kan fastlægges, at der er opnået en fordel samt at den opnåede fordel bevidst bestræbes efter.

I juridisk vejledning A.B.1.2.6.4.5.4 henvises der, i forbindelse med kriteriet om det primære formål, til skatteundgåelsesdirektivet artikel 6, som er implementeret i LL § 3.

Henvisningen hertil, må derfor indikere en vis sammenfald mellem kriteriet om det primære formål og omgåelsesklausulen i LL § 3⁷⁷.

Af LL § 3 fremgår det, at der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der opfattes, ” *der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder*”. Ydermere fremgår det af LL § 3, stk. 2, at ” *betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som værende ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed*”. Af omgåelsesklausulen i LL § 3 fremgår det således, at der ses bort fra arrangementer der opnår en skattefordel, der trods formålet og hensigten ved skatteretten samt hvis det pågældende arrangement ikke virker reelle i deres

⁷⁶ Niels Josephsen og Casper Guldhammer Jensen, En kommentar til kriteriet om det primære formål, s. 1

⁷⁷ Niels Josephsen og Casper Guldhammer Jensen, En kommentar til kriteriet om det primære formål, s. 3

tilrettelæggelse. Ud fra vejledning A.B. 1.2.9.4.5.4. og LL § 3, må det indikere at der et vist sammenfald med det primære formål i DAC6 og omgåelsesklausulen i LL § 3, hvorfor ordninger der har opnået en skattefordel, ordningens formål har være at opnå en skattefordel og at ordningen ikke synes at være reel må indikere at opfylde det primære formål.

Den opnåede skattefordel, der opnås med den pågældende ordningen, skal altså bevidst bestræbes efter og dermed være et primært formål, hvorpå skattefordelen derved ikke er en tilfældigt opnået skattefordel⁷⁸. Ved vurderingen af, om den opnået eller potentiel opnået skattefordel, kan kategoriseres som værende den ønskede hensigt efter kriteriet om det primære formål, skal dette således ske efter en konkret vurdering af den specifikke situation og ordning. Ordninger hvorpå der er opnået en skattefordel, er derved ikke per automatik af det primære formål.

Kriteriet om det primære formål og skattefordele skal derved, sammen med de forskellige kendetegn, ud fra en konkret vurdering, være med til at identificere indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger som potentielt kan anvendes til aggressiv skatteplanlægning.

De generelle og særlige kendetegn

Det er, som beskrevet tidligere, i bilag IV, at de generelle og særlige kendetegn er oplistet. Det er disse kendetegn, som i sammenhæng med kriteriet om det primære formål, og den opnået eller potentielt opnået skattefordel, der skal indikerer, om der er en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. Der er fem kategorier i bilaget, som i alt indeholder femten kendetegn og dette vil blive gennemgået nedenfor.

De generelle kendetegn ved kategori A

Kendetegnene i kategori A omhandler de generelle kendetegn, hvoraf der herunder er tre kendetegn under kategori A. De gennerele kendetegn i kategori A er bundet af kriteriet om det primær formål, hvilket betyder, at kriteriet om det primære formål skal være tilstede før ordninger, der indeholder et af denne kategoris kendetegn, vil blive indberetningspligtig.

⁷⁸ Juridisk vejledning A.B.1.2.9.4.5.3

Det følger af første kendetegn i denne kategori, at dette omhandler ordninger, hvor deltagerne i ordningen er forpligtet til at overholde en tavshedspligt, jf. BEK nr. 1634 § 15, stk. 1, nr. 1.

Det fremgår således, at omfattet heraf, er skatteydere eller deltagere i ordningen der forpligter sig til en tavshedspligt.

Det andet kendetegn omhandler ordninger, hvor en mellemmand er berettiget et honorar på baggrund af den pågældende ordning, og at dette honorar er betinget af størrelsen af den opnået skattefordel eller hvorvidt om skattefordelen realiseres, og dermed om mellemmanden tildeles honoraret eller honoraret skal tilbagebetale, jf. BEK nr. 1634 § 15, stk.1 , nr. 2.

Det tredje kendetegn omhandler ordninger, der indeholder et standardiseret dokument, jf. BEK nr. 1634 § 15, stk. 1, nr. 3. Der er kan således her være tale om markedsegne ordninger, der er egnet til flere og dermed ikke særlig tilpasset den specifikke skatteyder⁷⁹.

Dette kendetegns kategorier favner, ved sin formulering, bredt, og vil dermed kunne omfatte mange ordninger. Dog skal både et af kategoriens objektive kendetegn være opfyldt samtidig med at kriteriet om det primære formål også skal være opfyldt for at ordningen vil blive en indberetningspligtig ordning⁸⁰. Denne kategori rammer, som beskrevet ovenfor bredt, men samtidig stiler det også ret præcis efter de markedsegne pakkeløsninger, som har til hovedformål at lave skatteundgåelse, dog uden at det udelukkende rammer disse ordninger⁸¹. *Dette kendetegns potentielle aggressive skattemæssige element ses ved, at skatteyderen og mellemmanden stiler efter at skattemyndighederne ikke for viden om ordningens virke og potentielle skattefordel.*

De særlige kendetegn ved kategori B

Kategori B omhandler, ligesom kategori A, kriteriet om det primære formål og kontrollen heraf, dog her i forhold til de særlige kendetegn i forbindelse med en grænseoverskridende ordninger.

⁷⁹ DAC6, bilag IV, kendetegn kategori A, nr. 3

⁸⁰ Juridisk vejledning A.B.1.2.9.4.6

⁸¹ L 49, afsnit 2.3.1.

Det første kendetegn i kategori B omhandler ordninger, hvor der sker udnyttelse af underskudgivende selskaber, og udnytte dette underskud til skattenedsættelse, jf. BEK nr. 1634 § 16, stk. 1, nr. 1. Her udnyttes et selskabs underskud til egen vinding.

Det andet kendetegn i kategori B omhandler ordninger, hvor indtægt blandt andet omdannes til kapital for at nedbringe skatten, jf. BEK nr. 1634 § 16, stk. 1, nr. 1. Kendetegnet betinger således, at der skal ske indtægts omdannelse til en anden indtægtsform, hvor denne omdannet indtægt vil blive beskattet lavere end den oprindelige indtægtsform.

Det tredje kendetegn i kategori B omhandler de ordninger, der omfatter cirkulære transaktioner eller transaktioner der udligner hinanden, jf. BEK nr. 1634 § 16, stk. 1, nr. 3. Dette kendetegn omfatter de situationer, hvor cirkulære transaktioner fører til round-tripping af midler, hvilket forstås som hvor der, investere kapital i udlandet for så at geninvestere i oprindelseslandet⁸². Herudover omfatter dette kendetegn også transaktioner der udligner hinanden.

Denne kategori omhandler særlige kendetegn, som modsat de generelle kendetegn, favner nærmere specifikke ordninger. Ordninger der omfattes af kategori B's kendetegn, skal dog stadig have kriteriet om det primære formål opfyldt, ligesom ved kategori A, før ordningen bliver indberetningspligtig. *Dette kendetegn omhandler ordninger, hvor der ved omstrukturering opnås skattefordel, hvor den aggressive skattemæssige kan ses hvor der ved omstruktureringen udnyttes regler der skaber en skattefordel.*

De særlige kendetegn ved kategori C

Kategori C omhandler kendetegn i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner. Ligesom ved kategori A og kategori B er kategori C's første kendetegn også betinget af, at kriteriet om det primære formål er opfyldt.

Kategori C indeholder fire kendetegn, hvor første kendetegn indeholder underkendetegn, hvilket betyder, at kategori C reelt indeholder otte kendetegn.

⁸² Juridisk vejledning A.B.1.2.9.4.7.3

Det første kendetegn i kategori C har underkendetegn, dog fælles for disse er, at det omhandler ordninger hvor der foretages fradragsberettigede grænseoverskridende betalinger mellem forbundne foretagender, jf. BEK nr. 1634 § 17, stk.2.

Første underkendetegn omhandler ordninger, hvor modtageren ikke er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, jf. BEK nr. 1634 § 17, stk. 2, nr. 1

Andet underkendetegn omhandler ordninger, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, men hvor denne jurisdiktion ikke opkræver virksomhedsskat eller hvor den er næsten nul, jf. BEK nr. 1634, stk. 2, nr. 2, litra a.

Det tredje underkendetegn omhandler ordninger, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende i et tredjelandsjurisdiktion, der opfattes som ikke samarbejdsvillige, jf. BEK nr. 1634 § 17, stk. 2, nr. 2, litra b.

Det fjerde underkendetegn omhandler ordninger, hvor betalinger til modtager er skattefrie i den jurisdiktion modtager er skattemæssigt hjemmehørende, jf. BEK nr. 1634 § 17, stk.2, nr. 3.

Det femte underkendetegn omhandler ordninger, hvor betalingen er genstand for en præferentiel skatteordning for modtageren, jf. BEK nr. 1634 § 17, stk. 2, nr. 4.

Andet kendetegn i kategori C omhandler dobbelt afskrivninger, jf. BEK nr. 1634 § 17, stk. 3.

Omfattet heraf er således hvor der sker fradrag af samme afskrivning påberåbes i flere jurisdiktioner. Ved dette kendetegn er det ikke, som ved de ovenstående kendetegn, et krav, at kriteriet om det primære formål er opfyldt.

Det tredje kendetegn i kategori C omhandler fritagelse for dobbeltbeskatning, jf. BEK nr. 1634 § 17, stk. 4. Omfattet heraf er således ordninger, hvor der påberåbes fritagelse for dobbeltbeskatning af samme indkomst i flere end en jurisdiktion. Ved dette kendetegn er det, som ved ovenstående, ikke et krav at kriteriet om det primære formål er opfyldt.

Det fjerde kendetegn omhandler ordninger, hvor der sker overførsel af aktiver og hvor der forskellig beskatning i de involverede jurisdiktioner, jf. BEK nr. 1634 § 17, st.5. Ved dette kendetegn skal der således ske en overførsel af aktiver samt være forskel beløbets skattemæssige behandling. Herudover er det ved dette kendetegn, ikke et krav om, at kriteriet om det primære formål er opfyldt.

Ved kendetegne i kategori C hersker der således forskelligheder i forhold til kriteriet om det primære formål. Af BEK nr. 1634 § 17 fremgår det således, at det kun er BEK nr. 1634 § 17,

stk. 2, nr. 2, litra a, BEK nr. 1634 § 17, stk.2, nr. 3 og BEK nr. 1634 § 17, stk.2, nr. 4, hvor kriteriet om det primære formål skal være opfyldt før ordningen er omfattet og derved indberetningspligtig. De resterende kendetegn i BEK nr. 1634 § 17, stk. 2, nr. 1 og BEK nr. 1634 § 17, stk. 2, nr. 2, litra b samt BEK nr. 1634 § 17, stk. 3, stk. 4 og stk. 5 er derimod omfattet og indberetningspligtig, uanset kriteriet om det primære formål er opfyldt. *Dette kendetegn omfatter således de ordninger hvor der for eksempel ved fradrag eller anvendelse af nulskattelande ved ordningen. Det anvendes således gældende regler til at opnå skattefordelen.*

De særlige kendetegn ved kategori D

De særlige kendetegn i denne kategori omhandler automatisk udveksling af oplysninger samt uklare ejerforhold. Ved dette kendetegn finder kriteriet om det primære formål ikke anvendelse, hvorfor ordninger, ligesom ved dele af kendetegn C, er omfattet uanset om kriteriet om det primære formål er opfyldt.

Det første kendetegn i kategori D omhandler ordninger, hvor der kan ske underminering af indberetningspligten ved finansielle konti, jf. BEK nr. 1634 § 18, stk.1. Af præambel nr. 13 til DAC6 fremgår det, at der henvises til OECD's CRS,⁸³ hvorfor ordninger der ved sin konstruktion, prøver at omgå indberetningspligten i forhold til CRS indberetningerne, og derved undermineringer indberetningspligten, er omfattet som indberetningspligtige. BEK nr. 1634 § 18, stk. 2 rummer eksempler og indikationer på hvornår ordninger vil være omfattet efter § 18 stk. 1, hvor blandet andet første af de oplistede eksempler omhandler en konto der foregiver at være en finansiel konto uden at være det.

Det andet kendetegn i kategori D omhandler ordninger, med uklare ejerstrukturer, jf. BEK nr. 1634 § 18, stk. 3. Dette kendetegn er derved særligt henvendt de ordninger hvorpå de med uklare ejerstrukturer forsøger skjule de reelle ejere⁸⁴.

Det fremgår, at BEK § 18 , stk. 3 indeholder tre kriterier, som er kumulative. Dette betyder, at ordninger der ikke har væsentlig økonomisk aktivitet, er etableret i en anden jurisdiktion end den jurisdiktion hvor de reelle ejere er etableret samt ordninger hvor de reelle ejere ikke er

⁸³ Juridisk vejledning A.B. 1.2.9.4.9.

⁸⁴ Juridisk vejledning A.B. 1.2.9.4.9.2.

mulig at identificere, alle skal være opfyldt før ordninger efter dette kendetegn vil blive indberetningspligtige⁸⁵. Dette kendetegn adskiller sig også fra de andre, da man som mellemmand her også kan blive omfattet som indberetningspligt af BEK nr. 1634 § 18, stk. 3 for andre end mellemmanden egne kunder. Dog skal mellemmanden være bekendt med oplysningerne og noget som mellemmanden skal indhente oplysninger om, da mellemmand ikke er forpligtet til at indhente oplysninger, men kun er indberetningspligtige for det som de er bekendt med.

Kendetegnet omhandler således ordninger hvor der forsøges undgåelse af CRS, forsøges skjule reelle ejere. Dette kendetegn er modsat kendetegn A, B og dele af kendetegn C ikke betinget af kriteriet om det primære formål er opfyldt, hvorfor der ved dette kendetegn allerede vil være indberetningspligt så snart ordningen opfylder kendetegnets kriterier. Andet kendetegn i kategori D adskiller sig dog yderligere, da mellemmanden her kan blive indberetningspligtig for ikke egne kunders ordninger, hvis disse ordninger er omfattet af kendetegn D's andet kendetegn i BEK nr. 1634 § 18, stk.3.

De særlige kendetegn ved kategori E

Kendetegnene i kategori E omfatter ordninger der omhandler transfer pricing. Transfer pricing omfatter prisfastsættelse af transaktioner mellem forbundne foretagender.⁸⁶ Kategori E indeholder tre kendetegn, hvor det første kendetegn omhandler safe harbour-regler i relation til transfer pricing, jf. BEK nr. 1634 § 19, stk. 1, nr.1. Den første betingelse er således, at ordningen er omfattet af transfer pricing regler, herefter anden betingelse er, at der sker anvendelse af safe harbour-regler, der giver skatteydere mulighed for at følge enklere prisfastsættelser⁸⁷. Herudover skal der være tale om ensidige safe harbour-regler, hvor dette kun omfatter det land hvor safe harbour-reglen er indført⁸⁸. Andet kendetegn i kategori E omhandler overførsel af immaterielle aktiver der er svære at værdiansætte, jf. BEK nr. 1634 § 19, stk. 1, nr. 2. Kendetegnet betinges således af, at der sker

⁸⁵ Juridisk vejledning A.B. 1.2.9.4.9.2.

⁸⁶ Aage Michelsen m.fl., International skatteret, s. 482

⁸⁷ Juridisk vejledning A.B.1.2.9.4.10.1

⁸⁸ Juridisk vejledning A.B.1.2.9.4.10.1

en overførsel af immaterielle aktiver, at overførslen er svær at værdiansætte samt overførslen skal ske mellem forbundne foretagender. BEK nr. 1634 § 19, stk. 1, nr. 2 indeholder yderligere definitioner af hvornår immaterielle aktiver kan svære at værdiansætte. Det først beskrevne omhandler manglende pålideligt materiale til sammenligning, hvor anden beskrevne mulighed omhandler, højt usikre prognoser for pengestrømme.

Det tredje kendetegn i kategori E omhandler ordninger der omhandler koncerninterne overførelser, overførelsen skal være af funktioner samt at overdrageren forventede årlige indtægt halveres det kommende år, jf. BEK nr. 1634 § 9, stk. 1, nr. 3.

Kendetegnet omfatter således transfer pricing og overførsel af immaterielle aktiver. Før en ordning kan blive indberetningspligt efter DAC6 skal visse betingelser således være opfyldt. Først skal der være tale om en ordning, og denne ordning skal have et grænseoverskridende element samt opfylde mindst et af de oplistede kendetegn. Der er dele af de oplistede kendetegn, hvor ordningen kun kan blive indberetningspligtigt hvis det opfylder kriteriet om det primær formål, hvor de resterende kendetegn ikke er betinget heraf. Hensigten med kendetegnene er, at hvis de er omfattet af disse, er der stor indikation for, at disse kan benyttes til skatteundgåelse⁸⁹.

Sanktioner

Formålet med direktivet er som sagt, at der ved indberetning om grænseoverskridende ordninger arbejdes for at mindske aggressiv skatteplanlægning. Af L49 ses det, at det foreslås, at bødeniveauet efter DAC6 skal svare til bødeniveauet efter hvidvaskloven, da de hensyn der ligger bag hvidvaskdirektivet kan sammenlignes med DAC6⁹⁰. De sammenlignelige hensyn bag de to direktiver, DAC6 og hvidvaskdirektivet, er, at der ved indberetning af specifikke oplysninger kan medvirkes til, at gøre transaktioner mere gennemsigtige og gennemsikrelige, for dermed, at modarbejde skatteunddragelse og hvidvaskning.

⁸⁹ L49, afsnit 2.3.1.

⁹⁰ L 49, afsnit 2.8.2

Efter direktivets artikel 25a, er det beskrevet, at det er medlemslandene der fastsætter sanktionsreglerne ved overtrædelse af de nationale reglers implementering af direktivet. Herudover er det således også skrevet at, *"Sanktionerne skal være effektive, stå i et rimeligt forhold til overtrædelsen og have afskrækkende virkning⁹¹"*. Det er således bestemt, at de danske sanktionsregler skal svare til bødeniveauet i hvidvaskloven.

Den danske hjemmel for disse sanktioner ses ikke i SIL § 46 a, men findes derimod i SIL § 59, stk.2. De danske fastsatte sanktioner findes i BEK nr. 1634 § 30. Det kan udledes af BEK nr. 1634 § 30, stk. 1, at der straffes med bøde ved den der forsætligt eller groft uagtsomt, afgiver urigtige eller vildledende oplysninger ved en indberetning, undlader at indberette rettidigt og derved overtræder de indberetningsforpligtelser der eksisterer for mellemmand, og relevante skatteydere i BEK nr. 1634.

BEK nr. 1634 § 30, stk.1 beskriver således hvornår der kan sanktioneres, hvor BEK nr. 1634 § 30, stk.2 beskriver hvorledes sanktionens størrelse skal bestemmes. De afgørende elementer i hvorledes sanktionens størrelse skal udmåles vægtes ud fra gerningspersonens økonomiske forhold og virksomhedens nettoomsætning på gerningstidspunktet.

L 49 fremgår det, at sanktionerne bødeniveau opdeles i fem forskellige kategorier ud fra nettoomsætningen. Herudover sker der en differentiering af mellemmand og relevante skatteydere.

De fem kategorier er sat efter virksomhedernes forskellige størrelser og omsætninger, hvorfor bødeniveau og procenttillæg stiger efter jo større omsætning. Denne opdeling sigter efter at ramme hver størrelse af virksomhed der eksisterer, effektivt og afskrækkende, således at en mindre virksomhed og større virksomhed ikke ville opnå samme bøde sanktion, da det ville ramme skævt. Hvis bødeniveauet for ikke at indberette grænseoverskridende ordninger tidsnok var ens for alle danske mellemmand og relevante skatteydere, og dette beløb blev fastgjort til 50.000 kr., ville dette potentielt have store økonomiske problematikker for mindre virksomheder, hvor det modsat for større virksomheder ville have en tvivlsomt økonomisk betydning.

⁹¹ DAC6 artikel 25 a

| | Små virksomheder | Mellemstore virksomheder | Store virksomheder A | Store virksomheder B | Meget store virksomheder |
|-----------------|------------------|---------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|--------------------------|
| Netto-omsætning | = 50 mio. kr. | > 50 mio. kr. = 100 mio. kr. | > 100 mio. kr. = 1 mia. kr. | > 1. Mia. kr. =10 mia. kr. | > 10 mia. kr. |
| Tillæg | Intet tillæg | + 50 % | + 100 % | + 300 % | + 700 % |
| Bødeniveau | 25.00 kr. | 37.500 kr. | 100.000 kr. | 200.00 kr. | 400.000 kr. |

(foreslåede bødeniveau for mellemmand fra L49)

| | Små virksomheder | Mellemstore virksomheder | Store virksomheder A | Store virksomheder B | Meget store virksomheder |
|-----------------|------------------|---------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|--------------------------|
| Netto-omsætning | = 50 mio. kr. | > 50 mio. kr. = 100 mio. kr. | > 100 mio.kr. = 1 mia. kr. | > 1 mia. kr. = 10 mia. kr. | > 10 mia. kr. |
| Tillæg | Intet tillæg | + 50 % | + 100 % | + 300 % | + 700 % |
| Bødeniveau | 25.000 kr. | 37.500 kr. | 100.000 kr. | 200.000 kr. | 400.000 kr. |

(forslåede bødeniveau for relevante skatteyder efter L 49)

Det ovenstående er det foreslåede minimumsniveau, og viser således hvordan myndighederne ligger op til at bødeniveauet kunne komme til at se ud i sager, hvor der ikke er indberettet tidsnok. Den potentielle bøde, skal udover virksomhedens omsætning, således også vurderes ud fra den opnåede skattefordel samt den indberetningspligtiges fortjeneste på ordningen⁹². Det fremgår af de to skemaer, at der, sanktionsmæssigt, gøres forskel på hvorledes man er mellemmand eller relevant skatteyder, da mellemmandene, efter de foreslåede bødeniveauer, vil sanktioneres med højere bødestraffe.

Indtil der er gennemført sager angående ikke indberettede oplysninger angående grænseoverskridende ordninger, kan det endelige bødeniveau ikke fastlægges, udover det ovenstående foreslåede bødeniveau. Sanktionens bødestraffe omhandler ikke udførslen og

⁹² L49, afsnit 2.8.2.

realisering af ordningen, men omhandler den forsættelige eller groft uagtsomme manglende indberetning af den grænseoverskridende de ordning, jf. Skatteindberetningsloven § 59⁹³.

Det faktum, at sanktioneerne skal være effektive og have en afskrækkende virkning gør, at man må formode, at der potentielt vil være relative store bøder at se i de kommende sager angående dette.

Direktivets formål er, at der ved obligatorisk automatiske udveksling af oplysninger angående grænseoverskridende ordninger vil blive bidraget til en mindskning af aggressiv skatteplanlægning, og dermed bidrage til en sikring af EU medlemslandenes skatteindtægter. Herudover vil udvekslingen af informationer angående de grænseoverskridende ordninger også medvirke til EU medlemslandenes mulighed for at lukke de juridiske huller der eventuelt vil herske i de landenes lovgivning, ved at oplysningerne herved gør opmærksom og tydeliggør disse huller. De ordninger, der indberettes, for senere at blive udvekslet med andre EU medlemslandes skattemyndigheder, skal indberettes at mellemmand. DAC6 direktivet udspringer af BEPS's handlingsplan nr. 12 om MDR, hvorfor DAC6 og MDR har visse ligheder, dog hvor DAC6 synes bredere end MDR.

Definitionen af hvem der er omfattet, som værende mellemmand, er bred. Dette bevirker, at mange ved omfattelsen derved også er potentielt indberetningspligtig, hvis de, både har haft stor eller mindre involvering i nuværende grænseoverskridende ordninger samt ved tidligere ordninger tilbage fra 2018. Mellemmandene kan således optræde som en assisterende eller en mere udøvende mellemmand, hvor denne mellemmand herudover også fungere selvstændige mellemmand eller som mellemmand i en virksomhed.

Det at direktivet har indberetning med tilbagevirkende kraft betyder, at alle definerede og potentielle mellemmand skal gennemgå alle tidligere ordninger, holde dem op mod direktivets kendetegn, for derved at vurdere om de og ordningen er omfattet. Hvis ordningen ikke indberettes eller indberettes forkert vil det medføre sanktioner i form af bødestraffe. Det endelig bødeniveau er ikke lagt, da der ikke er ført sager efter indførelsen af det nye direktivet, dog er det af myndighederne lagt op til, at bødeniveauet skal svare til det der eksisterer ved Hvidvaskloven.

⁹³ L 49, afsnit. 2.8.1.

Direktivet er således opbygge, at der er en række betingelser der skal være opfyldt for at være omfattet. Det er fremgår ikke ved kendetegnene eller BEK nr. 1634 en beskrivelse af aggressiv skatteplanlægning, hvorfor det må antages at der ikke er en afgrænsning af de indberetningspligtige ordninger. Vurderingen af, om ordningen er omfattet af et af de oplistede kendetegn, vil således ikke kræve en vurdering af, om ordningen potentielt kan anvendes til aggressiv skatteplanlægning. Det er ved direktivet formål, modarbejde aggressiv skatteplanlægning, implicit indarbejdet ved kendetegnene⁹⁴, dog hvor den endelig vurdering sker ud fra en konkret vurdering fra skattemyndighederne og ikke ved konkret vurdering af mellemmanden.

Hører man således ind under disse betingelser vil man være indberetningspligtig angående grænseoverskridende ordninger, og så derfor orientere sig, om man er vidende om ordninger der falder under et af de oplistede kendetegn. Det er mellemmandene pålagt, at indberette hvad de er vidende om, hvorfor mellemmand ikke er pålagt at indsamle oplysninger.

Ved vurderingen af om en ordninger opfylder et af kriterierne i de oplistede kendetegn, skal der således ikke af mellemmandene laves en vurdering om denne ordningen herudover ligeledes er potentielt anvendelig til aggressiv skatteplanlægning.

Det er således ikke op til den pågældende mellemmand at vurdere, hvorledes den grænseoverskridende ordning der opfylder et af kriterierne ved kendetegnene vil blive anvendt til aggressiv skatteplanlægning, dette vil skulle ske ud fra konkret vurdering fra skattemyndighederne.

Et direktiv - mange implementeringer

EU medlemslandene havde, som tidligere beskrevet, indtil d. 31 december 2019 til at implementere DAC6 i de respektive landes national ret. Det var ikke alle medlemslandene der havde direktivet implementeret til denne tid, hvorfor implementeringen i national ret også skete ind i 2020 i lande som f.eks. Grækenland, Polen og Luxembourg mm⁹⁵. Kernen af

⁹⁴ Anne Cathrine Primdal Allentoft og Trine Hansen, Indberetning af skatteordninger, s. 4

⁹⁵ Carole Hein, Eric Centi, Julien Lamotte, One directive, several applications, s. 4

direktivet, og hvad der skal implementeres, er det samme i alle EU medlemslande, men der kan være forskelle på fortolkningen og implementeringen.

Et af de lande, hvor der er fortolkningsforskel i forhold til dansk ret, er Polen. Polen var et af de lande i EU der først implementerede direktivet. Landet havde allerede implementeret direktivet fra starten 2019, trods at det først skulle været skete i slutningen af 2019. Ved implementeringen i Polen, kunne DAC6 direktivets mulighed for forskellige fortolkninger, grundet dets form som minimumdirektiv, ses.

I Polen havde man valgt, at gå udover minimumsdirektivets krav, og derved fortolke direktivet bredere, så det ikke kun var grænseoverskridende ordninger som var omfattet, men også indenlandske transaktioner⁹⁶. Herudover havde man også valgt, at alle direkte og indirekte skatter skulle inkluderes⁹⁷ samt at inkludere flere kendetegn⁹⁸ end oplyst i direktivet.

I DAC6 direktivet, er der 15 kendetegn der anvendes til at identificere indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Den polske lovgivning går således videre end dette, og inkluderer i alt 24 kendetegn vedrørende indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger samt indberetningspligtige indenlandske ordninger.

Nogen af de kendetegn, der er at finde i den polske lovgivning, hvor der gået udover DAC6, er blandt andet de situationer hvor der, i ordningens kontrakt mellem relevante skatteyder og mellemmand ikke er skrevet, at der skal ske tilbagebetaling hvis ordningen ikke opnår succesfuld realisering, men hvor mellemmanden så i realiteten vil tilbagebetale dette, trods det ikke er nedskrevet⁹⁹. Dette kendetegn er, som følge af, at det er et generelt kendetegn, også underlagt, at det skal opfylde kriteriet om det primære formål.

Der er således også specielle kendetegn at finde i den polske lovgivning, som går udover de oplyste kendetegn i DAC6.

⁹⁶ Alexander Hartley, Businesses brace for controversial Polish mandatory disclosure rules, s. 9

⁹⁷ <https://www.k-news.dk/taxo/artikler/der-er-nuanceforskelle->

⁹⁸ Alexander Hartley, Businesses brace for controversial Polish mandatory disclosure rules, s. 9

⁹⁹ KPMG, Mandatory Disclosure Rules – Implementation of mandatory disclosure rules in Poland, s. 2

Af de specielle kendetegn er blandt andet, situationer hvor en polsk ikke hjemmehørende, i et kalender år, generer en indkomst der overstiger 25 mio. polske zloty, hvilket i danske kroner svarer til ca. 41,5 mio. kr. Herudover er blandt andet også de situationer, hvor der betales indkomst til en ikke polsk skattepligtig person, og hvor den skattemæssige forskel i Polen og det land, som personen er skattemæssigt hjemmehørende i, er større end 5 mio. polske zloty, hvilket svarer til ca. 8 mio. kr.¹⁰⁰.

I den polske lovgivning ses det også, at det både er EU og ikke EU hjemmehørende mellemænd, der er forpligtet til at indberette til de polske myndigheder. Dette tydeliggør igen, at de polske myndigheder fortolker direktivet bredt, så indberetningspligten samt indberetningspligtige ordninger rammer flere end hvad direktivet ligger op til.

De polske myndigheder implementerede, som tidligere beskrevet, allerede direktivet i starten af 2019. I februar 2020 kom der dog et lovforslag, hvor grænseoverskridende ordninger, hvor første skridt er taget i perioden mellem 25 juni 2018 og 30 juni 2020, således også skal indberettes. Dette betyder, at de allerede indberettet grænseoverskridende ordninger, skal genindberettes til de polske skattemyndigheder. Polens implementering og fortolkning af direktivet viser, at selvom essensen af hvad der implementeres er det samme i medlemslandene, så er det, i kraft af at direktivet er et minimumsdirektiv, er det mulighed for flere forskellige fortolkninger af direktivet. Polen er det land med flest kendetegn og er samtidig også et af de lande med de højeste sanktionsbøder, hvor bødeniveauet kan gå op til 6 mio. euro¹⁰¹.

Polen er det land blandt EU medlemslandene der differencer sig mest ved implementering og fortolkning af DAC6. De fleste af EU medlemslandene har, ligesom Danmark, valgt at implementeringen og fortolkningerne skal følge direktivet, således at det ligger sig tæt op ad direktivet, og modsat Polen, inkluderer de andre EU medlemslande ikke nationale ordninger og har ikke tilføjet ekstra kendetegn¹⁰². Herudover har de fleste lande valgt, blandt andet

¹⁰⁰ KPMG, Mandatory Disclosure Rules – Implementation of mandatory disclosure rules in Poland, april 2020, s. 3

¹⁰¹ https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-mdr-deferral-and-reporting-summary.pdf

¹⁰² <https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2019/11/DAC6.pdf>

Grækenland, ligesom direktivet tilskriver, valgt at implementere indberetnings fritagelse for advokat, hvis det berører deres tavshedspligt¹⁰³.

Denne adaption af fritagelse for indberetning for advokat og denne generelle implementering der følger direktivet, har Danmarks naboland Tyskland således også valgt, dog adskiller Tyskland sig fra andre EU medlemslande på andre måder. Som tidligere beskrevet, fik EU medlemslandene mulighed for at udsætte datoen for den første DAC6 indberetning grundet corona. Denne udsættelse har Tyskland, modsat mange andre lande, valgt ikke at tiltræde, hvorfor Tysklands DAC6 indberetning startede ved den oprindelige dato, 31 august 2020¹⁰⁴. Dette fravalg af indberetnings udsættelse, vil højeste sandsynligt ikke blot påvirke virksomheder og medlemmænd i Tyskland, men vil også påvirke virksomheder og medlemmænd i flere af de andre EU medlemslande, hvis de har filialer i Tyskland. Dette bevirker, at danske multinationale virksomheder, der har filialer i Tyskland, ikke ville kunne udnytte og gøre brug af indberetningsfristen udsættelse, da de herved har været nødsaget til at arbejde med den oprindelige indberetningsfrist for deres tyske forpligtelser mens de danske indberetninger, hvor ordningen, hvor deres første skridt er foretaget mellem d. 25 juni 2018 og d. 30 juni 2020, først skulle ske fra d. 28 februar 2021. Tysklands fravalg af indberetnings udsættelse vil derved også have betydning for danske virksomheder og deres medlemmænd i forhold til indberetningen af ældre ordninger omfattet af DAC6. Udover forskelligheden i indberetnings tidspunktet, der er opstået i forlængelse af corona, er der på tværs af EU medlemslandene forskel på hvilken indberetningsmetode der er valgt, hvilket sprog indberetningen skal foretages på samt forskelle i bødeniveauet.

Dele af direktivet skal gennemføres i EU medlemslandene national lov, er der også dele af direktivet, hvor der er plads til en brede egen fortolkning. Dette er især tilfældet ved landenes valg af sanktionernes bødeniveau, hvor det blot af direktivet er bestemt, at *"sanktionerne skal være effektive, stå i et rimeligt forhold til overtrædelsen og have en afskrækkende virkning"*, jf. DAC6 artikel 25a. Direktivet ligger således op til, at hvert EU medlemsland kan bestemme hvorledes sanktionerne skal se ud.

¹⁰³ <https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2020/08/GREECE-Tax-Newsletter-03-August-2020-DAC6.pdf>

¹⁰⁴ Danish Mehboob, Germany's stance on DAC6 reporting undermines wider EU deferrals, s. 1

Blot ved at betragte de danske og polske sanktions forskelle, ses hvorledes hvordan direktivets sanktioner, som skal være effektive og virke af skræmmende, kan fortolkes forskelligt. Det ses, blandt andet her, at der hersker store forskelle i hvor hårde sanktioner er i de forskellige EU medlemslande.

Tyskland har valgt at sanktionere således, at bødeniveauet pr. brud på DAC6 direktivet max kan blive op til 25.000 euro¹⁰⁵. Frankrig har valgt, at ved brud på indberetningspligten vil den maksimale bøde lyde på 5000 euro, eller bøde på 10.000 euro ved gentagne brud på direktivets indberetning. Den maksimale bøde der dog kan pålægges en mellemmand, eller relevante skatteydere, vil være på 100.000 euro¹⁰⁶. Bulgarien har bestemt, at sanktionernes bødeniveau for relevante skatteydere vil rangere fra 1000 euro til 2500 euro, og for mellemmand og juridiske personer vil bødeniveauet rangere fra 2500 euro til 5000 euro for hvert brud på DAC6. Den bulgarske regering har dog valgt, at hvis bruddet på DAC6 forekommer indenfor samme kategori, kan bødens størrelse fordobles¹⁰⁷.

Ved fremhævelse af disse lande ses der således, hvor stor variation der er EU medlemslandene imellem vedrørende sanktioner og straf.

Herudover er det også forskelle at finde i hvordan indberetningerne skal foregå i de forskellige lande. Nogle lande har manuel og online indberetning, men langt de fleste har online indberetninger. De fleste af EU medlemslandene har indberetning via et XML skema, hvor der gennem dette format hver 3, måned vil ske en automatisk udveksling af de givne informationer. Da der ikke blandt EU medlemslandene ikke er et fælles indberetningssystem og format vil unægtelig betyde, at processen ved informationsudvekslingen besværliggøres og bliver en tung og omfangsrig proces¹⁰⁸.

Udover forskelligheden i hvordan indberetningen skal foregå, hvilket sprog indberetningen skal indberettes på samt forskel i sanktionernes bødeniveau er der også lande der adskiller sig ved mellemmands definitionen. Bistandsdirektivets artikel 8a, stk. 5, giver EU

¹⁰⁵ <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-germany-january-2020.pdf>

¹⁰⁶ https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf?id=WFCuz1RKQpydTUwao8Zq_Xm5ifQeOmNVXdsTzHrVmHE, artikel 1729 C

¹⁰⁷ <https://globaltaxnews.ey.com/news/2020-5339-bulgaria-enacts-final-legislation-to-implement-mandatory-disclosure-rules>

¹⁰⁸ Danish Mehboob, Companies with ties to tax havens face new risk from DAC6, s. 2

medlemsstaterne mulighed for, at definere hvem der, sammen med advokater, kan gives fritagelse for indberetning¹⁰⁹. I Danmark er denne fritagelse for indberetning tildelt advokater, hvis indberetninger krænker advokater tavshedspligt, jf. BEK nr. 1634 § 27, stk.3. I Danmark vil en mellemmand således være fritaget for indberetnings, hvis der kan påberåbes tavshedspligt i medfør af advokat klient forhold. I Danmark er det således kun advokater, der kan påberåbe sig fritagelse for indberetning, hvor der i andre EU medlemslande hersker en anden og brede betegnelse af hvem der kan påberåbe sig fritagelse.

I de andre EU medlemslande ses det, at de også har valgt at advokater skal tildeles indberetnings fritagelse, dog ses det ligeledes også, at de fleste EU medlemslande har valgt, at denne indberetnings fritagelse skal gå udover blot at omfatte advokater. I Tyskland er det bestemt, at denne indberetnings fritagelse skal omfatte advokater, skatterådgivere og revisorer. I Frankrig angår indberetnings fritagelse også banker udover advokater, skatterådgivere og revisorer¹¹⁰. Dette er med til at belyse, at der i EU medlemslandene hersker forskellige definitioner af mellemmand og hvem der, grundet tavshedspligt, er fritaget for indberetning.

Udover EU medlemslandene har implementeret og fortolket DAC6 direktivet, har UK også implementeret DAC6¹¹¹, hvorfor det også vil være relevant at se til hvordan UK har forholdt sig til direktivet. UK har ved Brexit meldt sig ud af EU, dog var UK pålagt at implementere DAC6 før det trådte ud af EU¹¹². Implementeringen i UK adskiller sig væsentlig fra EU medlemslandene, da omfattede ordninger her kun vil være de som er omfattet af kendetegnet i kategori D¹¹³. Kendetegnet i kategori D, som er bygget på MDR, omhandler automatisk udveksling af oplysninger ved uklare ejerstrukturer, således ordninger hvor der forsøges at skjule den reelle ejerstruktur.

Der vil i de respektive medlemslandenes forskellige implementeringer af direktivet i national ret, ikke være fundamentale forskellige fortolkninger af direktivet og dets indhold, da

¹⁰⁹ L49, afsnit 2.5

¹¹⁰ https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-mdr-deferral-and-reporting-summary.pdf

¹¹¹ Jessica Silbering-Meyer, Are you ready for DAC6? Mandatory reporting and exchange of cross-border tax arrangements are fast approaching, s. 69

¹¹² <https://www.taxjournal.com/articles/hmrc-publishes-regulations-for-implementing-dac6>

¹¹³ <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2020/uk/uk-brexit-dac6-a-marriage-doomed-to-fail>

essensen af hvad der skal implementeres i de forskellige landes national ret er det samme. Der er derimod forskelle at se i forhold til hvordan, og hvor indberetningerne skal foregå, og forskelle i landenes sanktioner. Ifølge direktivet, skal bøderne være af afskrækkende karakter, hvilket betyder, at der er potentiale for at landene kan udstede høje og omfattende bøder, hvis direktivet ikke overholdes. Det er straf med bøde til den der afgiver urigtige oplysninger ved indberetningen, til den der undlader at indberette, til den der ikke indberetter tidsnok eller til den mellemmand der ikke underretter anden mellemmand om påberåbelse af fritagelse for indberetning. Strafsanktionerne, i forhold til ikke fyldestgørende indberetninger om grænseoverskridende ordninger, er i Polen nogen af det højeste. Her er bødeniveauet på 720 gange den daglige rate, hvilket giver en mulig bødesanktion på op til 5,5 mio. euro¹¹⁴. Polen har således valgt, at ligge en hård kurs for bødesanktionerne i forbindelse med DAC6. Dette betyder således, at det potentielt kan have store økonomiske konsekvenser for både rådgivere og virksomheder, hvis der f.eks. ikke indberettes tidsnok eller at indberetningen er mangelfuld, hvilket understreger DAC6's omfang og betydning for mellemmand.

Grundet DAC6 direktivets bredde og de store bødestrafte der kan forekomme ved brud på DAC6 er der stor risiko for, at der vil ske overrapportering for at undgå at de potentielle store bødestrafte¹¹⁵.

Implementeringernes betydning for danske mellemmand

Det er blandt EU medlemslandene forskelle i fortolkningen af DAC6. Som beskrevet ovenfor, er der dog ikke store forskelle i fortolkning af kernen af direktivet og bredde. De forskelle der ses, er primært handlende omkring indberetningsmetode, sanktionernes bødestrafte og hvilke mellemmand der ved omfattelsen af tavshedspligt kan påberåbe sig fritagelse for indberetning.

Dette betyder således, at der på tværs af EU medlemslandene er enighed om hvilke ordninger der ud fra kendetegnene, der skal indberettes. Det er lande som Polen og Portugal¹¹⁶ der har

¹¹⁴ KPMG, Mandatory Disclosure Rules – Implementation of mandatory disclosure rules in Poland, april 2020, s. 4

¹¹⁵ Alexander Hartley, Businesses brace for controversial Polish mandatory disclosure rules, s. 9

valgt, at indenlandske ordninger også skal være omfattet og dermed skal disse også indberettes. Herudover har Polen også bestemt, at tilføje ekstra kendetegn end de oplyste kendetegn der er at finde i direktivet.

Det vil for danske virksomheder og mellemmand, der har tilknytning til Polen, eller blot agerer i flere medlemslande end deres eget hjemmehørende land betyde, at der ikke blot skal være en indsigt i direktivet, hvad det indeholder, og hvordan det er implementeret i den pågældende persons national ret, men det er således også essentielt, at forstå nuancerne landenes implementeringer imellem, da der kan udløses store bødestrafte, hvis indberetningen ikke foretages eller ikke foretages korrekt. Dette forudsætter således, at alle involverede parter i de pågældende ordninger, er vidne om alle andre involverede parter for at kunne sikre korrekte indberetninger. Herudover skal indberetninger indeholde specifikke oplysninger om de implicerede parter, men i større internationale ordninger kan disse være svære at opnå. Mellemmandenes viden og manglende viden om hvem der er involveret i ordningerne kan medvirke til, at der sker overrapportering for at undgå bødestrafte, som er i strid med direktivet.

Alt dette bevirker, at de danske virksomheder og mellemmand pålægges et stort administrativt arbejde, ikke blot for indberetning af fremadrettede potentielle indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, men også med tilbagevirkende kraft for tidligere ordninger, hvor der ligeledes skal indberettes.

For danske mellemmand der yder rådgivning til virksomheder angående en ordning, hvor to EU medlemslande er omfattet, skal hvert indbefattede lands vejledning undersøges, for at kunne tage stilling til hvor indberetningen skal ske, og hvordan samt hvem der er fritaget for at indberette.

Er der tale om en grænseoverskridende ordning for en større multinational virksomhed, hvor ordningen involverer flere mellemmand fra forskellige lande, vil alle involverede mellemmand være berettiget til at indberette om ordningen. Hver enkelt mellemmand kan dog undgå at indberette, hvis personen kan dokumentere, at oplysningerne er indberettet i anden EU medlemsland, jf. BEK nr. 1634 § 5. Ved multinationale virksomheder er det ikke givet, at alle involverede parter og mellemmand er kendt for alle involverede i ordningen,

¹¹⁶ https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/portugal-publishes-final-legislation-to-implement-mandatory-disclosure-rules

hvorfor det i disse situationer højest sandsynligt vil medføre, at indblandede mellemænd vil indberette til deres EU medlemsland, hvilket vil medføre en overrapportering, for at sikre sig mod bøder for ikke at have indberettet.

De forskellige implementeringer og fortolkninger der er blandt EU medlemslandene vil for de danske mellemænd betyde, at der er et stort administrativt arbejde i, at indberette om de tidligere, nuværende og fremtidige ordninger. Grundet DAC6 direktivets bredde af ordningernes grænseoverskridende element vil det betyde, at mange ordninger vil kunne være omfattet grundet grænseoverskridende aktivitet og dermed kan mellemændenes indberetningspligt for ordninger omfattet af direktivet være stor til Danmark. Ligeledes vil dette betyde, at mellemændene ved denne bredde herved også kan være omfattet af andre EU medlemslande.

I disse indberetninger vil det således kræve, at hver mellemmand har forståelse for hvorledes alle involveredes mellemænd og virksomheder er hjemmehørende. For mellemændenes overholdelse af direktivet er det herved sandsynligt, at det kan forventes, grundet direktivets bredde og fortolkningsforskelle, at mellemændene skal have viden om de nationale forskelle blandt EU medlemslandene for at sikre håndteringen af landenes forskellige DAC6 fortolkninger¹¹⁷.

¹¹⁷ Danish Mehboob, Companies with ties to tax havens face new risk from DAC6, s. 2

Konklusion

Ved en mere globaliseret verden kommer således også en større internalisering af markederne, hvilket bevirker en større handel og transaktioner tværs landegrænserne. En større internalisering, hvor flere jurisdiktioner omfattes, bevirker, at det kan være svære for national staterne, at beskytte deres beskatningsgrundlag, da der ved en berøring med flere jurisdiktioner kan ønskes at skatteplanlægge således, at man vil opleve en mindre skatteberøring. Skatteplanlægning er i sig selv dog heller ikke ulovligt, men når skatteplanlægningen bliver en aggressiv skatteplanlægning, hvor der ved juridiske teknikaliteter udnytter de smuthuller der kan eksistere i lovgivningen, kan det blive problematisk for staterne. Ved aggressiv skatteplanlægning mister Danmark og andre EU medlemslande store skatteindtægter, hvorfor dette herfor har stor fokus i EU.

Før DAC6 har der ved LL § 3, som indeholder en implementeret værnregel, været et redskab til modarbejdelse af aggressiv skatteplanlægning i Danmark. DAC6 og LL § 3 er forskellige, hvorfor der ikke er store sammenligninger. Dog er der sammenfald ved det primære formål, da det optræder som et væsentligt element ved begge samt sammenligningsheder ved definitionen af en ordning.

Kriteriet om det primære formål i DAC6 kan således finde inspiration ved LL § 3 til vurderingen af, om kriteriet om det primære formål er opfyldt. Af LL § 3 fremgår det, at den tilrettelagte ordnings hovedformål, eller et af dem, er at opnå en skattefordel og at denne skattefordel opnås ved misbrug eller omgåelse af gældende ret. Ved DAC6 er det primære formål opfyldt, hvis ordningens formål er, at opnå en skattefordel. Herudover er det implicit, at hvis en ordning falder under et af de oplyste kendetegn, vil denne ordning potentielt kunne blive anvendt til aggressiv skatteplanlægning og herved ved juridiske teknikaliteter udnytte gældende ret og skabe omgåelse. Ved DAC6 er der således ikke indarbejdet en misbrugstest, som den der er tilstede i LL § 3, hvor ordningen med den opnået skattefordel skal have karakter af misbrug. Herudover er skattefordels definitionen i DAC6 i overensstemmelse med den der optræder i LL § 3, nemlig at dette vil være opfyldt, hvis der vil skattemæssig ændring ved anvendelse af ordningen. Den brede definition af en skattefordel vil potentielt betyde, at mange ordninger vil falde under dette og være indberetningspligtig.

Der vil således være et lille sammenfald i omgængelsesklausulen i LL § 3 og kriteriet om det primære formål i DAC6. DAC6 kan herved ses som en forlængelse af LL § 3.

Ved DAC6 ønskes det derfor opnået, at der ved obligatoriske automatiske udvekslinger af oplysninger om grænseoverskridende ordninger som potentielt kan blive anvendt til aggressiv skatteplanlægning, skal indberettes til EU medlemslandenes skattemyndigheder hvorefter de vil udvekslet landene imellem. Efter DAC6 direktivet, er denne indberetningspligt vedrørende disse ordninger tildelt mellemmand.

DAC6 direktivet udspringer af OECD's BEPS handlingsplan nr. 12. DAC6's mellemmand definition har derfor store ligheder med OECD's mellemmand definitionen. Definitionen, der er at finde i DAC6, er dog bredere end OECD definitionen, hvorfor DAC6 vil favne flere mellemmand, og dermed gøre antallet af indberettede ordninger større end hvad der ligger op til ved OECD definitionen.

DAC6 direktivet er i dansk ret implementeret i SIK § 46 a og § 46 b. Det fremgår heraf, at der er implementeret en bemyndigelsesbestemmelse, hvor skatteministeren bemyndiges til ved en bekendtgørelse, at fastsætte yderligere regler på området. Af BEK nr. 1634 af 27/12 2019 ses det, at den danske fortolkning er en tæt fortolkning af direktivet. Den danske mellemmand definition indeholder dog en fritagelse for indberetning. Fritagelsen fremgår af BEK nr. 1634 § 27, og fritagelsen tildeles advokater. Ses der blandt EU medlemslandene bemærkes det, at der her hersker forskelle. Der er således ikke en fælles definition af for hvem fritagelsen gælder. Der er lande som, Polen og Tyskland, hvor fritagelsen også vil gælde for revisorer og banker. Udover dette er, også forskelle i hvor og hvordan indberetningerne skal ske samt store forskelle i hvorledes EU medlemslandene har valgt at sanktionernes bødeniveau skal ligge. Danmark har med det fremlagte foreslåede bødeniveau valgt at ligge sig op af bødeniveauet ved hvidvaskning, da formålet med indberetning af grænseoverskridende ordninger og dermed modvirke aggressiv skatteplanlægning og en øget gennemsigtighed af transaktioner, har visse sammenligninger med hensynene bag Hvidvaskloven. Danmarks bødeniveau er blandt de EU medlemslande der sanktionere højt. Der er således lande som Bulgarien, hvor sanktionernes bødestraf vil rangere mellem 100 og 250 euro og modsat har Polen valgt, at bødestraffen kan gå op til 6 mio. euro. Udover forskellen vedrørende mellemmand og sanktioner er der blandt EU medlemslandene ligeledes forskelle angående måden hvorpå

indberetningen skal ske samt forskellige indberetningsfrister, da visse lande ikke valgte, grundet corona, at udskyde indberetningen.

Ved DAC6 direktivet er Danmark, og de andre EU medlemslande, blevet tildelt flere midler i modarbejdelsen af aggressiv skatteplanlægning. Ved mellemændenes tidlige indberetning får skattemyndighederne nu tidligt viden om de grænseoverskridende ordninger, hvor der potentielt kunne foreligge aggressiv skatteplanlægning med formål om at opnå en skattefordel.

Da DAC6 er et minimumdirektiv betyder det således, at implementeringsforskelle er mulige, da det er op til EU medlemslandene, at implementere direktivet så det er i overensstemmelse med national lovgivning. Essensen af direktivets opbygning er dog det samme på tværs af landene, således at en ordning, der indeholder et grænseoverskridende element, også skal indeholde et af kendetegnene før den bliver indberetningspligtig. Indberetningen af disse ordninger skal så foretages af mellemænd.

Skattemyndighederne i Danmark og andre EU medlemslande ville kunne tjekke enhver indberettet ordning for hvilke mellemænd der er involveret i ordningen, og dermed hurtigt kunne sanktionere mod manglende eller mangelfuld indberetning. Mellemænd der er involveret i grænseoverskridende ordninger hvor flere jurisdiktioner og mellemænd er involveret, vil betyde, at i og med der eksisterer implementeringsforskelle, skal mellemændene være opmærksom på ordningens andre mellemænds nationale DAC6 regler. Dette vil ikke altid være nemt at opnå viden om alle involverede i store multinationale ordninger, da det af forskellige hensyn kan ønsket at holde hemmeligt.

Implementering forskellighederne, bredden af kriteriet om det primære formål og mellemænds involvering i ordninger, hvor det ikke er muligt at have viden om alle involverede mellemænd, er der stor risiko for, at der vil ske overindberetninger i ønsket om at undgå bødestrafte. Overindberetninger vil mindske direktivets effektivitet, da direktivet ved effektiv og hurtig udveksling af indberetningens oplysninger ville skulle bidrage til gennemsigtighed og hurtigt kunne lukke de mulige eksisterende juridiske huller der muliggør aggressiv skatteplanlægning.

Litteraturliste

Artikler

- S.R.2020.65 – Indberetning af skatteordninger, Anne Cathrine Primdal Allentoft, Trine Hansen
- Skatteflugt og skattely – et essay, dr. Jur. Jan Pedersen, Juristen nr. 5 2014
- R.R.2020.06.0062 - Niels Josephsen og Casper Gulddammer Jensen, En kommentar til kriteriet om det primære formål, 2020
- One directive, several applications, Carole Hein, Deloitte Transfer Pricing Global, Eric Centi, Julien Lamotte, International Tax Review 17/8 2020
- Danish Mehboob, International TaxReview, Germany's stance on DAC6 reporting undermines wider EU deferrals
- Business brace for controversial Polish mandatory disclosure rules, Alexander Hartley, International Tax Review, december/januar 2019
- EU DAC6 adoption: Taxpayers should plan soon for documenting reportable transactions, Journal Of International Taxation, august 2018
- Danish Mehboob, Companies with ties to tax havens face new risk from DAC6, International Tax Review, 5/6 2020
- Are you ready for DAC6? Mandatory reporting and exchange of cross-border tax arrangements are fast approaching, Jessica Silbering-Meyer, Tax Executives Institute, maj/juni 2020

Bøger

- Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave Jeppesen, Lærebog om indkomst skat, 16. Udgave, 2015
- Carsten Munk-Hansen, Retsvidenskabsteori, 1. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014
- Peter Blume, Juridisk metodelære, 5. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2015

- Peter Koerver Schmidt, Michael Tell & Katja Dyppel Weber, International skatteret i et dansk perspektiv, 1. Udgave, Hans Reitzels Forlag, 2015
- Aage Michelsen, Anja Svendgaard Dalgas, Anders Nørgaard Laursen, International Skatteret, 4. Udgave, Karnov, 2017
- International skatteret, s. 420 jf. Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies, OECD 1987 p. 45 ff. Samt Keld Borup, Tfs 1990
- Karsten Engsig Sørensen, Poul Runge Nielsen & Jens Hartig Danielsen, EU Retten, 6. Udgave, Jurist og Økonomforbundets forlag, 2014
- Niels Winther-Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. Udgave, Karnov, 2015
- Jakob Bundgaard, Dennis Ramsdahl Jensen og Niels Winther-Sørensen, Den Evige Udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten, 1. Udgave, Ex Tuto Publishing, 2015

Bekendtgørelser og lovforslag

- L 49 Forslag til lov om ændring af skatteindberetningsloven, skattekontrolloven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven
- BEK nr. 1634 af 27/12 2019

Direktiver

- L 139 Rådets Direktiv (EU) 2018/882 af 25. maj 2018
- Rådets Direktiv 2014/107 (EU) af 9. december 2014
- Rådets Direktiv 2011/16 (EU) af 15. februar 2011
- Skatteundgåelsesdirektivet 2017/952 (EU) af 29. maj 2017

Henstillinger

- Kommissionens henstilling af den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanlægning 2012/772 /EU

Hjemmesider

- <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/da/sheet/6/eu-retten-kilder-og-rækkevidde>
- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=80437&chk=217272>
- <https://www.altinget.dk/eu/artikel/s-vestager-skal-bekaempe-aggressiv-skatteplanlaegning>
- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=16509>
- <https://www.k-news.dk/taxo/artikler/der-er-nuanceforskelle->
- <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/04/mdr-factsheet-poland-april-2020.pdf> → KPMG, Mandatory Disclosure Rules – Implementation of mandatory disclosure rules in Poland, april 2020
- https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-mdr-deferral-and-reporting-summary.pdf
- <https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2019/11/DAC6.pdf>
- <https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2020/08/GREECE-Tax-Newsletter-03-August-2020-DAC6.pdf>
- <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/01/mdr-implementation-summary-germany-january-2020.pdf>
- https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf?id=WFCuz1RKQpydTUwao8Zq_Xm5ifQeOmNVXdsTzHrVmHE
- <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2020/uk/uk-brexit-dac6-a-marriage-doomed-to-fail>
- https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/portugal-publishes-final-legislation-to-implement-mandatory-disclosure-rules
- <https://globaltaxnews.ey.com/news/2020-5339-bulgaria-enacts-final-legislation-to-implement-mandatory-disclosure-rules>
- <https://www.taxjournal.com/articles/hmrc-publishes-regulations-for-implementing-dac6>

Andet

- Europæisk Semester Temablad: Begrænsning af aggressiv skatteplanlægning, 2017
- På vej mod en mere effektiv og demokratisk beslutningstagning inden for EU's skattepolitik, s. 6, Europa Kommissionen, Strasbourg d. 15/1/2019
- Europaudvalget, Skatteudvalget, 19/7/2016
- OECD Mandatory Disclosure Rules
- Evaluation of the Council Directive 1044/16/EU
- OECD Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opapque Offshore Structures
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Mandatory Disclosure Rules action 12: 2015 final report → https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page1

Ordoptælling

Statistik:

| | |
|------------------------|---------|
| Sider | 56 |
| Ord | 17.130 |
| Tegn (ingen mellemrum) | 102.089 |
| Tegn (med mellemrum) | 119.449 |
| Afsnit | 450 |
| Linjer | 1.805 |

Medtag fodnoter og slutnoter

OK